

НАЦІОНАЛЬНИЙ ЦЕНТР ОБЛІКУ ТА АУДИТУ
НАЦІОНАЛЬНОЇ АКАДЕМІЇ СТАТИСТИКИ, ОБЛІКУ ТА АУДИТУ
ОДЕСЬКА НАЦІОНАЛЬНА АКАДЕМІЯ ХАРЧОВИХ ТЕХНОЛОГІЙ
ОДЕСЬКИЙ ДЕРЖАВНИЙ ЕКОНОМІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ

АУДИТ

(ОСНОВИ ДЕРЖАВНОГО, НЕЗАЛЕЖНОГО
ПРОФЕСІЙНОГО ТА ВНУТРІШНЬОГО АУДИТУ)

*За науковою редакцією
доктора економічних наук, професора Немченко В. В.
та доктора економічних наук, професора Редько О. Ю.*

ПІДРУЧНИК

Київ
«Центр учбової літератури»
2012

УДК 657.6(075.8)
ББК 65.052я73
А 93

*Рекомендовано як підручник
Національним Центром обліку та аудиту
Національної Академії статистики, обліку та аудиту
(протокол засідання № 3 від 6 квітня 2010 р.)*

Рецензенти:

Харківський Д. Ф. – доктор економічних наук, професор, зав. кафедри менеджменту і фінансів Одеської державної академії харчових технологій;
Максимова В. Ф. – доктор економічних наук, професор, зав. кафедри обліку і аудиту Одеського державного економічного університету.

Авторський колектив:

*Немченко В. В., Редько К. О., Редько О. Ю., Кононенко В. А.,
Іванченкова Л. В., Скляр Л. Б., Ткачук Г. О., Хомутенко А. В.,
Хомутенко В. П.*

А 93 Аудит. (Основи державного, незалежного професійного та внутрішнього аудиту). / За ред. проф. Немченко В. В., Редько О. Ю., Підручник. – К.: Центр учбової літератури, 2012. – 540 с.

ISBN 978-611-01-0279-7

Підручник розкриває теоретичні основи аудиту. Він підготовлений на базі передового досвіду розвитку аудиту в Україні. Використовується світовий і європейський досвід у розвитку аудиту, документи Аудиторської палати України.

Підручник розраховано на економістів, фінансистів, бухгалтерів, аудиторів, викладачів, аспірантів, студентів.

УДК 657.6(075.8)
ББК 65.052я73

ISBN 978-611-01-0279-7

© Немченко В. В., Редько К. О.,
Редько О. Ю., 2012.
© Центр учбової літератури, 2012.

Зміст

Передмова	7
ЧАСТИНА 1. ЗАГАЛЬНІ ПОЛОЖЕННЯ	9
Тема 1. Сутність та предмет аудиту	9
1.1. Розвиток ринкових відносин і передумови та історія виникнення аудиту	9
1.2. Контроль в системі управління економікою. Форми контролю	12
1.3. Сутність та місія аудиту в сучасному суспільстві.	18
1.4. Предмет і метод аудиту	34
1.5. Види аудиту та аудиторських послуг	40
1.6. Стандарти і вимоги до державного і незалежного професійного аудиту	48
<i>Питання для самоконтролю</i>	<i>53</i>
ЧАСТИНА 2. ОСНОВИ ДЕРЖАВНОГО АУДИТУ	54
Тема 2. Теоретичні засади державного аудиту.	54
2.2. Сутність державного аудиту	54
2.2. Суб'єкти державного аудиту	60
2.3. Стандарти державного аудиту	64
2.3.1. Принципи державного аудиту.	64
2.3.2. Загальні стандарти аудиту	66
2.3.3. Стандарти проведення державного аудиту.	71
2.3.3.1. Стандарт «Планування»	73
2.3.3.2. Стандарт «Нагляд за проведенням аудиту»	74
2.3.3.3. Стандарт «Аналіз і оцінка системи внутрішнього управління і контролю, яка застосовується на об'єкті, що перевіряється».	75
2.3.3.4. Стандарт «Дотримання законів і нормативних актів»	76
2.3.3.5. Стандарт «Доказова інформація»	78
2.3.3.6. Стандарт «Аналіз фінансових звітів».	79
2.3.3.7. Стандарт «Правила складання звітів»	79
<i>Питання для самоконтролю</i>	<i>86</i>
Тема 3. Методика проведення органами державної контрольно-ревізійної служби фінансового аудиту	87
3.1. Мета, основні завдання та складові державного фінансового аудиту суб'єктів господарювання	87
3.1.1. Загальні положення	87

3.1.2. Планування державного фінансового аудиту діяльності суб'єктів господарювання	90
3.1.3. Підготовка програми проведення державного фінансового аудиту діяльності суб'єктів господарювання.	92
3.1.4. Перевірка факторів ризику	99
3.1.5. Звітування про результати державного фінансового аудиту суб'єктів господарювання	100
3.2. Порядок проведення органами державної контрольно-ревізійної служби державного фінансового аудиту окремих господарських операцій	102
3.3. Методика організації та проведення державного аудиту фінансової та господарської діяльності бюджетних установ України.	104
<i>Питання для самоконтролю</i>	<i>133</i>
Тема 4. Методика проведення органами контрольно-ревізійної служби аудиту ефективності	
4.1. Аудит ефективності виконання місцевих бюджетів	134
4.1.1. Попередній аудит ефективності виконання місцевого бюджету.	137
4.1.2. Проведення аудиту ефективності виконання місцевих бюджетів та реалізація результатів аудиту	139
4.2. Методологічні основи проведення аудиту виконання бюджетних програм	144
<i>Питання для самоконтролю</i>	<i>159</i>
Тема 5. Методика проведення Рахунковою палатою України аудиту ефективності використання державних коштів	
5.1. Загальні положення та суть аудиту ефективності використання державних коштів.	160
5.2. Етапи аудиту ефективності використання державних коштів	164
5.2.1. Планування аудиту ефективності	164
5.2.2. Виконання аудиту ефективності використання державних коштів	167
5.2.3. Звітування про результати аудиту ефективності використання державних коштів	171
5.2.4. Перевірка виконання пропозицій за результатами аудиту	174
<i>Питання для самоконтролю</i>	<i>175</i>
ЧАСТИНА 3. НЕЗАЛЕЖНИЙ ПРОФЕСІЙНИЙ АУДИТ	
Тема 6. Регулювання аудиторської діяльності та її інформаційне забезпечення	
6.1. Регулювання аудиторської діяльності в умовах ринку. Аудиторська палата України. Професійні об'єднання аудиторів.	177
6.2. Сертифікація та підвищення кваліфікації аудиторів. Реєстр аудиторських фірм та аудиторів	185
6.3. Контроль якості професійних аудиторських послуг.	191
<i>Питання для самоконтролю</i>	<i>200</i>

Тема 7. Аудиторські послуги	201
7.1. Перелік видів аудиторських послуг та їх відображення в українському законодавстві	201
7.2. Консультування в різних галузях діяльності	205
<i>Питання для самоконтролю</i>	206
Тема 8. Методичні прийоми та процедури аудиту фінансової звітності	207
8.1. Мета і завдання аудиту фінансової звітності	208
8.2. Призначення основних компонентів фінансової звітності та особливості перевірки	216
8.3. Етапи аудиту фінансової звітності	225
8.4. Методи аналізу фінансової звітності	230
8.5. Зміст та основні процедури аналізу фінансово-господарської діяльності за даними бухгалтерської звітності	231
8.6. Методика проведення аудиту фінансового стану підприємств. Оцінка оборотності майна підприємств.	233
<i>Питання для самоконтролю</i>	240
Тема 9. Аудиторський ризик та суттєвість в аудиті	241
9.1. Система економічних ризиків і місце в ній аудиторського ризику	241
9.2. Сутність аудиторського ризику	248
9.3. Суттєвість та її вплив на аудиторський ризик	251
<i>Питання для самоконтролю</i>	260
Тема 10. Планування аудиту	261
10.1. Сутність та мета планування	261
10.2. Етапи аудиту та їх характеристика	265
10.3. Ознайомлення з бізнесом замовника	269
10.4. Підготовка і складання загального плану та програми аудиту	275
10.5. Стратегія аудиту	280
<i>Питання для самоконтролю</i>	282
Тема 11. Аудиторські докази та робочі документи аудитора	283
11.1. Суть, об'єкти та види аудиторських доказів	283
11.2. Джерела аудиторських доказів, прийоми і способи їх одержання	286
11.3. Помилки та шахрайство. Виправлення помилок і зміни в облікових оцінках	290
11.4. Робочі документи аудитора	301
<i>Питання для самоконтролю</i>	310
Тема 12. Аудиторський висновок та інші підсумкові документи	311
12.1. Аудиторський висновок та загальні вимоги до нього	311
12.2. Структура аудиторського висновку	313
12.3. Види аудиторських висновків та їх зміст	315
12.4. Порядок складання та подання аудиторських висновків	323
12.5. Аудиторський звіт	328

12.6. Події після дати балансу в аудиторському висновку.	330
12.7. Рішення користувачів звітності за результатами аудиту	335
<i>Питання для самоконтролю</i>	<i>338</i>

Тема 13. Система контролю якості професійних аудиторських

послуг	339
13.1. Побудова внутрішньої системи контролю якості аудиторських послуг	339
13.2. Зовнішній контроль якості аудиторських послуг	356
13.3. Відповідальність суб'єкта аудиторської діяльності.	365
13.4. Огляд європейського досвіду організації контролю якості аудиторських послуг.	370
<i>Питання для самоконтролю</i>	<i>378</i>

ЧАСТИНА 4. ВНУТРІШНІЙ АУДИТ 379

Тема 14. Внутрішній аудит, його сутність, об'єкти і суб'єкти 379

14.1. Становлення, тенденції розвитку та актуальність внутрішнього аудиту	379
14.2. Сутність внутрішнього аудиту	382
14.3. Внутрішній аудит у корпоративному управлінні	393
14.4. Місце внутрішнього аудиту в системі контролю	396
<i>Питання для самоконтролю</i>	<i>402</i>

Тема 15. Методичні прийоми внутрішнього аудиту 403

15.1. Прийоми та методи внутрішнього аудиту	403
15.2. Принципи внутрішнього аудиту	411
15.3. Аудиторські докази	414
15.4. Стандарти внутрішнього аудиту	416
15.5. Проведення заходів внутрішнього аудиту	426
15.6. Організація служби внутрішнього аудиту	432
<i>Питання для самоконтролю</i>	<i>435</i>

Тема 16. Реалізація результатів внутрішнього аудиту 436

16.1. Узагальнення результатів внутрішнього аудиту	436
16.2. Організація внутрішньої аудиторської перевірки ефективності СВК бізнес-процесів компанії	444
16.3. Проведення аудиторських процедур	448
16.4. Робота СВА з матеріалами аудиту після затвердження остаточної редакції «Аудиторського звіту».	451
<i>Питання для самоконтролю</i>	<i>452</i>

Додатки 453

Передмова

Сучасний етап розвитку ринкових відносин в Україні характеризується інтеграцією у міжнародний економічний простір, створенням акціонерних товариств.

У 2008 році наша країна вступила до Світової торгової організації (СОТ). До розвитку вітчизняної економіки почали залучати як внутрішніх, так і зовнішніх інвесторів, кредиторів. Все це вимагає достовірної інформації про фінансово-майновий стан, перспективу розвитку та фінансову стабільність.

Фінансові та будівельні «піраміди», рейдерство не сприяють інвестиційній привабливості економіки. За даними Держкомстату, частка тіньової економіки складає 17—20%, що практично відповідає рівню тінізації італійського бізнесу. У 60 млрд дол. оцінюють експерти тіньовий ринок в Україні¹.

Україна в рейтингу по індексу сприймання корупції Transparency International займає 118 місце з 180 країн, простоти ведення бізнесу — 139-е місце з 178, простоти сплати податків — 177-е місце з 178².

За рівнем корумпованості країна у 2008 році досягла 134 місце у світі³.

Згідно досліджень дві треті українців давали хабарі, а 85% опитуваних вважали. Що корупція розповсюджена по всій Україні⁴.

Ось чому зростає значення аудиту у наданні достовірної та неупередженої інформації користувачам, бізнесу а разом з цим і підготовки фахівців.

Вивчення аудиту як самостійної дисципліни викликало потребу видання спеціальних підручників. Якщо у 90-х роках підручників майже не було, то у 2000—2007 роках з'явилась маса вітчизняних навчальних посібників. Нажаль, майже всі вони не відповідають сучасним умовам.

У 2007—2009 роках Аудиторська Палата України здійснила ряд серйозних доповнень у закон «Про аудиторську діяльність» по підвищенню якості аудиту та інші зміни.

¹ Цифра недели. — Киевский телеграф, 25—31 января, 2008 г.

² Ю. Полунеев. Прорыв умер. Да здравствует прорыв! — Зеркало недели, 9 февраля 2008 г.

³ Коротко. — Голос України, 24 вересня 2008 р.

⁴ Положительная тенденция? — Зеркало недели, 15 листопада, 2008 р.

У 2006 році Міністерство освіти і науки України затвердило «Освітньо-професійну програму підготовки бакалаврів за спеціальностями напряму 0501 — «Економіка і підприємництво», згідно якої вводиться курс «Аудит» і «зникає» «Організація і методика аудиту».

Автори підготували і надрукували серію підручників з аудиту: «Аудит» (2002 р.), «Організація і методика аудиту» (2003 р.), «Менеджмент і аудит іноземних інвестицій в Україні» (2005 р.), «Практичний курс внутрішнього аудиту» (2008 р.)

Мета курсу є оволодіння базовими теоретичними знаннями та набуття практичних навичок проведення аудиту, виконання інших видів аудиторських послуг.

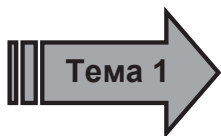
Завданням є засвоєння теоретичних засад функціонування аудиту як системи незалежного фінансового контролю; опанування законодавчих актів, нормативно-інструктивних документів, міжнародних стандартів аудиту, Кодексу професійної етики аудиторів; набуття практичних навичок з організації та планування аудиту, виконання комплексу аудиторських процедур, надання аудиторських послуг, оформлення робочих та підсумкових документів аудитора.

Предметом дослідження є методологія і методика аудиту.

Аудит ґрунтується на матеріалах інших економічних дисциплін (бухгалтерського обліку, економічного аналізу, фінансів, статистики тощо). При викладанні навчального матеріалу слід користуватись нормативно-правовими актами, періодичними виданнями, Інтернет.

Поточний контроль за роботою студентів здійснюється шляхом оцінки знань на практичних заняттях, а на підсумковому контролі проводиться іспит.

ЗАГАЛЬНІ ПОЛОЖЕННЯ



СУТНІСТЬ ТА ПРЕДМЕТ АУДИТУ

Курс «Аудиту» складається згідно освітньо-кваліфікаційної програми з 14 тем, по кожній з яких надано матеріал в підручнику. Перша тема, з якою запропоновано познайомитись, називається «Сутність та предмет аудиту».

Зміст її складається з вияснення сутності аудиту, його виникнення та видів. Для цього вважаємо за доцільне розглянути наступні проблеми:

- 1.1. Розвиток ринкових відносин і передумови та історія виникнення аудиту.
- 1.2. Контроль в системі управління економікою. Форми контролю.
- 1.3. Сутність та місія аудиту в сучасному суспільстві.
- 1.4. Організація та регулювання аудиторської діяльності.
- 1.5. Види аудиту та аудиторських послуг.
- 1.6. Стандарти і вимоги до державного і незалежного професійного аудиту.

1.1. Розвиток ринкових відносин і передумови та історія виникнення аудиту

Аудит виник на основі розвитку і становлення ринкових відносин і покликаний захищати інтереси власника при будь-яких формах власності.

Слово аудит походить від латинського *audio*, що означає «слухати».

За історіографічними джерелами фінансовий контроль має багатовіковий період розвитку. Розвиток контролю господарської діяльності пов'язаний із виникнення обліку у державах Старовинного Світу, розташованих у долинах річок Ніл, Тигр і Євфрат, де облік вели на глиняних плитках, папірусі, а в подальшому — на папері.

В Іудеї облік поєднувався з незалежним контролем. Про це у Біблії зберігся вислів царя Соломона щодо тих, хто постійно перебував у торгових відносинах підраховуй і оцінюй, що даєш, і що отримуєш — запиши. На Великдень жерці Єрусалимського храму не розпочинали службу доти, поки «головний бухгалтер» Іудеї не закриває всі контрольні рахунки і не складе звіт і цей звіт не отримає санкцій контрольних органів. Спеціальною інструкцією передбачався порядок обліку пожертвувань у храм. Перед олтарем встановлювалась скриня, царський контролер разом з головним жерцем відмикали замок і підраховували пожертвування.

У Стародавньому Римі метою обліку був в основному контроль господарської діяльності, сплати податків. Було створено складний апарат ревізорів і контролерів, і все ж факти шахрайства, ухилення від сплати податків були не одинокі. Облік мав запобігати збиткам, які виникали внаслідок шахрайства або невміння вести господарство.

У Китаї у VII ст. до н.е. було запроваджено посаду головного аудитора, обов'язком якого було визначити чесність урядових чиновників, що розпоряджались державними капіталом, майном.

Поштовхом для становлення аудиту став розвиток ринкової економіки. У Великобританії він супроводжувався масовим розоренням людей, які, піддаючись рекламі про обіцяні високі дивіденди та швидке збагачення, вкладали свої кошти у збиткові підприємства та інші сумнівні компанії, і ті відбирали у них все. Один із відомих юристів того часу писав, що акціонерні товариства розорили більше людей, ніж усі війни, разом взяті. Тоді група досвідчених бухгалтерів створила в Шотландії професійне об'єднання, сповістила всіх зацікавлених осіб про те що вони можуть перевіряти фінансові звіти з метою підтвердження їх вірогідності, виявлення обману, шахрайства і цим підтверджувати і застерігати людей від хибних рішень.

Ці бухгалтери, які називали себе аудиторами, виробили відповідні професійні правила. Основними з них були: чесність і добросовісність аудиторів, високий професіоналізм, незалежність від будь-яких адміністративних структур, особиста незацікавленість, неупередженість.

У першому окремому аудиторському довіднику по Единбургу, виданому у 1805р., були наведені імена 17 аудиторів. У 1880 в Англії та Уельсі був заснований Інститут присяжних бухгалтерів.

Все це свідчить, що лише в другій половині XIX століття професійний бухгалтер увійшов на повних правах до ділового світу¹.

Початок інтернаціоналізації аудиту було покладено створенням у 1977р. Міжнародної федерації Бухгалтерів із штаб-квартирою в Нью-Йорку, на яку, зокрема, були покладені функції розробки Етичного Кодексу Професійних Бухгалтерів, Міжнародних Стандартів

¹ Бутинець Ф.Ф. Аудит. — Житомир. Рута, 2002, с. 629—630

аудиту, бюлетенів з аудиту, положень про державний і управлінський облік посібників з професійної освіти і аудиту державних підприємств.

Україна до 1991 року розвивалась як адміністративно-територіально одиниця Росії. Тому виникнення аудиту в Україні своїми коренями входить до часів російської імперії.

В Росії звання аудитора було введено Петром I, який у військовому статуті 1716р. і у «Табелі про ранги» до військових чинів відніс і аудитора. Аудитори займались розслідуванням справ, пов'язаних з майновими суперечками. В окремих випадках посада аудитора поєднувала обов'язки прокурора, діловода і секретаря. Але громадського і державного визнання вони не здобули.

Після 1917 року, з установленням державної власності на основі засоби виробництва, потреба в аудиті у СРСР відпала.

До 1987р. в СРСР проблема методології і організації аудиту не тільки не вирішувалась, але й піднімалась зовсім. Перші зародки аудиту можна віднести до 1987—1989 рр., коли на рівні міністерств фінансів союзних республік бути створені госпрозрахункові контрольно-ревізійні групи і групи інаудиту (в Україні було створено дочірнє відділення «ІНАУДИТУ», яке називалось «Інаудит-Україна») в силу необхідності контролювати спільні (з участю іноземного капіталу) підприємства.

В 1989р. з виникненням в Україні (на той час ще союзній республіці СРСР) спільних підприємств (СП), іноземною стороною було поставлене питання про аудиторське підтвердження результатів фінансово-господарської діяльності СП, що стало передумовою створення в Києві дочірнього відділення союзної аудиторської фірми, співробітниками якої стали колишні держслужбовці контрольно-ревізійного управління Мінфіну України.

Значне просування розвитку аудиту в Україні сталося після розпаду Радянського союзу у 1991 році.

У 90-ті роки ХХ століття у СНД і Україні з'явилося багато трастових компаній, які будували свою діяльність по типу «фінансових пірамід». Прикладами таких фірм виступали — «Елайс», «Саламандра», «МММ» та інші. Ставши банкрутами, вони не змогли повернути гроші населенню. Пізніше, вже на початку ХХІ ст. в Україні з'явилися «будівельні піраміди», рейдерські атаки та інші. Звичайно, така діяльність «фірм» викликає необхідність серйозної аудиторської перевірки, уваги правоохоронних органів, а їх засновники повинні відповідати перед законом за свою діяльність.

Таким чином, потреба в аудиті викликана такими обставинами: розходження інтересів тих, хто формує інформацію і тих, хто нею користується (власники акцій, банки, кредитори та ін.), що призводить до її необ'єктивності; негативних наслідків прийняття госпо-

дарських рішень на основі необ'єктивної інформації; необхідністю спеціальних знань для оцінки достовірності одержаної інформації, яких не мають її користувачі; відсутність у останніх часу і матеріалів для оцінки достовірності інформації та її якості. Всі ці проблеми можуть усунути аудиторські служби, що мають відповідних кваліфікованих спеціалістів, досвід права доступу до інформації, захисту своїх клієнтів.

Традиційні форми і методи економічного контролю, що діяли в умовах командно-адміністративної системи, виявились неспроможними задовольнити нові інформаційні потреби управління суб'єктів господарювання, власників підприємств, кредиторів, інвесторів та інших споживачів інформації. Все це спричинило запровадження в нашої країні незалежної форми контролю — аудиту.

Ось чому в Києві 14 лютого 1992р. на установчому з'їзді аудиторів України був прийнятий Статут громадського об'єднання громадян, які здійснюють аудиторську діяльність — Спілки аудиторів України (САУ).

З ініціативи САУ був підготовлений і прийнятий 22 квітня 1993 року Верховною Радою України Закон «Про аудиторську діяльність». Після прийняття закону 28 жовтня 1993р. була створена Аудиторська палата України (АПУ).

Сприяло розвитку аудиту прийняття у грудні 1994року закону України «Про оподаткування прибутку підприємств». Цей закон вимагав від усіх підприємств підтвердження звітності, що передбачало обов'язків аудит.

Сьогодні обов'язків аудит значно обмежений. У той же час роль і значення аудита в умовах глобалізації, інтернаціоналізації економіки країни зростає. Тому АПУ щорічно здійснює заходи по удосконаленню аудиторської справи.

1.2. Контроль в системі управління економікою. Форми контролю

Розвиток продуктивних і виробничих відносин у різних соціально-економічних формаціях потребує вдосконалення функцій управління процесом виробництва, в тому числі і контролю економіки.

Контроль як функція управління, підпорядкована вирішення завдань системи управління.

Як Вам відомо з курсу «Менеджмент» процес управління складається з таких функціонально-логічних стадій: управлінського рішення, контролю і перевірки виконання, оцінки результатів. Отже контроль є необхідною самостійною функцією управління. Для того, щоб успіш-

но управляти, той, хто керує, повинен знати результати свого управлінського впливу на об'єкти управління. Контроль дає змогу добувати оперативну інформацію, яка об'єктивно відтворює стан справ на підконтрольних об'єктах, відповідають їх діяльності затвердженій соціальній програмі; виявити недоліки в прийнятих рішеннях, в організації виконання, способах і засобах реалізації їх, вивчити ділові якості працівників.

Зверніть увагу, що ефективність функціонування системи управління є важливою:

- для власника підприємства, який зацікавлений в отриманні максимального прибутку;

- для держави, яка слідкує за виконанням підприємством своїх зобов'язань перед нею, за впливом діяльності підприємства на загальнодержавну економіку;

- для контрагентів (партнерів, інвесторів) та окремих осіб (персоналу підприємства, акціонерів), які мають свої інтереси в результатах фінансово-господарської діяльності підприємства.

Таким чином, контроль — це система спостереження і перевірки відповідності процесу функціонування об'єкта управління прийнятим управлінським рішенням, встановлення результатів управлінського впливу на керований об'єкт, виявленням відхилень, допущених у ході виконання цих рішень та усунення негативних явищ.

Слово контроль має французьке походження (contrôle) і означає перевірку виконання тих або інших господарських рішень з метою встановлення їхньої законності та економічної діяльності.

Фінансовий контроль — одна із форм управління фінансами, особлива сфера контролю, зумовлена формуванням і використанням фінансових ресурсів у всіх структурних підрозділах економіки держави.

Фінансово-господарський контроль виконує такі основні функції: профілактичну, інформаційну і мобілізуючу.

У ринковому середовищі контролю підлягає вся господарсько-фінансова діяльність підприємства, що спонукає підприємців відповідально ставитися до виконання своїх обов'язків. З іншого боку, ліквідуються умови, які породжують безгосподарність. Контроль у цьому випадку покликаний виявити подібні явища і сприяти їх ліквідації, реалізуючи при цьому профілактичну функцію.

Інформаційна функція є підставою для прийняття відповідних рішень і проведення коригуючих дій, завдяки яким забезпечується нормальне функціонування об'єкта, що перевіряється.

У процесі контролю виявляють не тільки недоліки, а й позитивні сторони діяльності. Останні як передовий досвід можуть стати надбанням інших суб'єктів господарювання, завдяки чому реалізується мобілізуюча функція контролю.

Крім того, функціями контролю є перевірка:

— виконання Законів України, Указів Президенту, постанов Верховної Ради, Кабінету Міністрів та інших нормативно-правових актів, які регулюють відносини державної власності, господарські, фінансові і податкові відносини;

— повноти і своєчасності надходження доходів в бюджет, цільового й економного використання коштів державного бюджету та позабюджетних фондів;

— законності й ефективності використання матеріальних, трудових і фінансових ресурсів суб'єктами підприємницької діяльності та підприємствами, що перебувають на державному забезпеченні;

— дотримання розмірів встановлених штатів, ставок і фонду заробітної плати;

— касової дисципліни та законності операцій на рахунках в банку;

— забезпечення повноти оприбуткування та законності витрачання товарно-матеріальних цінностей;

— правильності ведення бухгалтерського обліку та достовірності фінансової звітності;

— використання обчислювальної (комп'ютерної) техніки з метою підвищення контрольних функцій бухгалтерського обліку в справі забезпечення ефективного використання суспільної власності та усунення умов, що породжують перекручення звітних показників та безгосподарність.

Функції контролю в суспільстві з ринково економікою полягають у сприянні діяльності суб'єктів господарювання різних форм власності за допомогою економічних важелів і стимулів (кредитування, інвестування, оподаткування тощо). За суб'єктами фінансово-господарський контроль в Україні поділяється на державний, муніципальний, незалежний і контроль власника (див. рис. 1.1).

Все це свідчить, що в ринковій економіці існує багато різних форм контролю. Вони не суперечать один одному, а доповнюють і дозволяють отримати повну інформацію про розвиток економіки країни.

З рис. 1.1. видно, що аудит є формою незалежного фінансового контролю. В чому ж його особливість? Чим він відрізняється від інших форм контролю?

Так, відмінність аудиту від ревізії показана у табл. 1.1.

Аудиторська діяльність відрізняється також від роботи податкових інспекцій. Замовник платить аудитору за перевірку згідно з договором. Аудитор показує клієнту недоліки в його роботі і радить, як краще їх позбутися. Інспектор накладає штрафи та стягує пеню. Відношення клієнта до податкового інспектора, як правило, недоброзичливе. Оплата праці податківця фіксована державою, обмежена можливостями бюджету. При цьому робота аудиторів і податкових інспекторів ведеться паралельно. Перевірка аудитором не звільняє підприємство від перевірки інспектором.

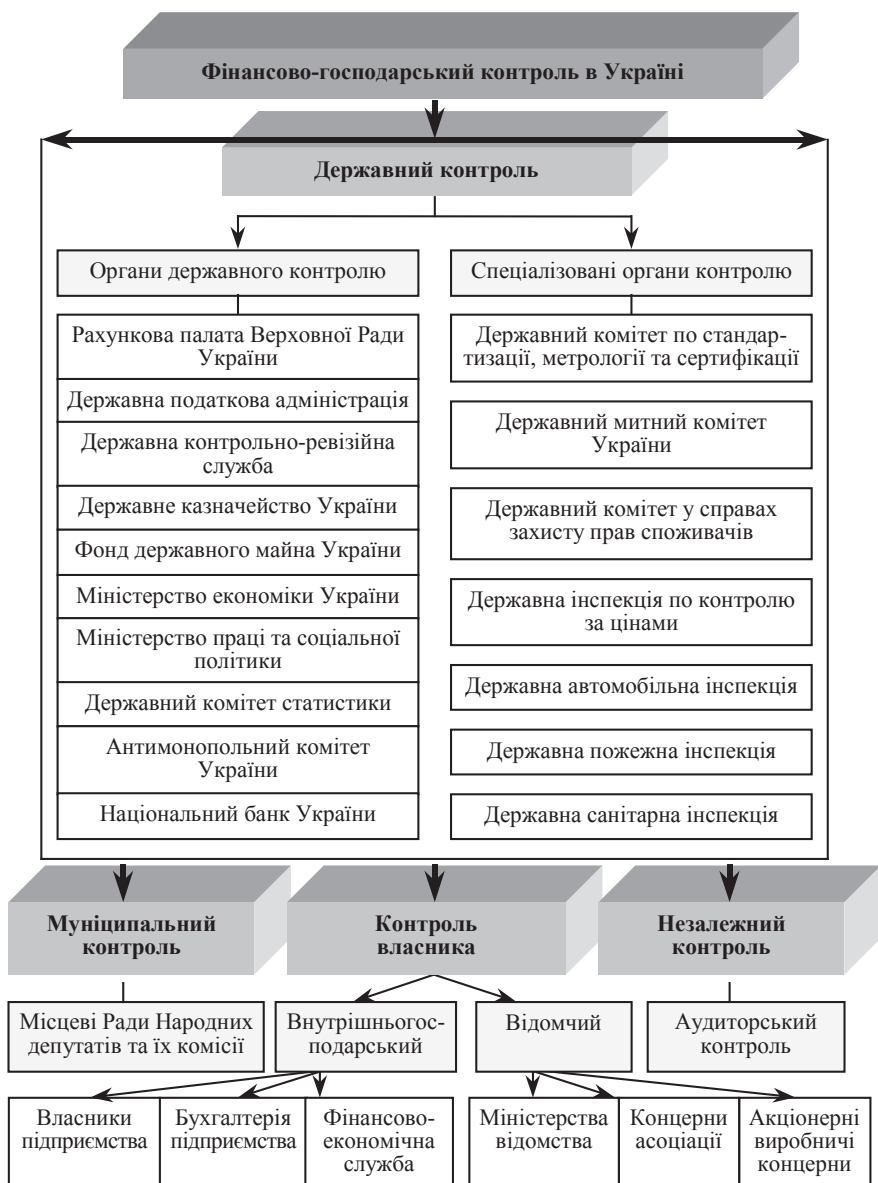


Рис. 1.1. Організаційні форми фінансово-господарського контролю¹

¹ Усач Б.Ф. Контроль і ревізія: Підручник. — К.: Знання — Прес, 2002, с. 12—15.

Таблиця 1.1

ВІДМІННІСТЬ АУДИТУ ВІД РЕВІЗІЇ

№ з/п	Ознаки	Аудит	Ревізія
1	2	3	4
1	За метою	Виявити не тільки недоліки та упущення (наприклад, у веденні обліку), але й допомогти виправити їх, надати спеціалістам підприємства методологічну консультативну допомогу	Визначити законність, доцільність та ефективність господарських операцій, виявити ті з них, які виходять за межі вимог чинного законодавства
2	За завданням	Підтвердження достовірності бухгалтерського балансу з метою правильного визначення розміру податків, сприяння впровадженню ноу-хау у виробництво фінансовій стабільності підприємства, запобігання неплатоспроможності та банкрутства	Повна і всебічна перевірка виробничої і фінансово-господарської діяльності підприємства, виявлення недоліків і зловживань у господарській діяльності посадових і матеріально-відповідальних осіб, виявлення резервів покращення роботи підприємства
3	За характером	Підприємницька діяльність	Виконавча діяльність
4	За правовим регулюванням	Відносини між аудитором (аудиторською фірмою) та клієнтом регулюються цивільним правом, на підставі господарського договору, клієнт самостійно обирає аудитора. Відносини мають горизонтальний зв'язок, якому характерні добровільність, рівноправність та підзвітність аудитора клієнту	Відносини між ревізором і клієнтом здійснюються за вертикальними зв'язками на підставі інструкції та наказів вищестоящої організації чи державних органів. Клієнт не вибирає ревізорів, його призначають
5	За об'єктом	Аудитор виявляє все, що веде до перекручення інформації, знижує платоспроможність, погіршує фінансовий стан підприємства. Дані аудиту не точні, а наближені	Ревізія виявляє все, що порушує чине законодавство, її висновки максимально точні
6	За витратами	Послуги аудитора оплачує клієнт, включаючи витрати на оплату аудиторських послуг до валових витрат та в собівартість продукції	Оплату проводить вищестояща або державна організація; перша витрати здійснює за рахунок відрахувань на її утримання, друга за рахунок бюджету

№ з/п	Ознаки	Аудит	Ревізія
1	2	3	4
7	За практичним завданням	Аудит направлений на покращення фінансового стану клієнта, залучення коштів через інвесторів та кредиторів, здійснює допомогу та надає консультативні послуги	Ревізія направлена на збереження активів, запобігання і профілактику зловживань
8	За відповідністю	Несе відповідальність за неякісні перевірки перед клієнтом та третіми особами за нормами цивільного права та перед АПУ за вимогами України «Про аудиторську діяльність»	Несе відповідальність перед органом, що призначив ревізію, за нормами діючого права
9	За результатами	Аудитор видає аудиторський висновок щодо будованої інформації, підтверджує її достовірність, надає рекомендації для клієнта, зберігає в таємниці інформацію. Збереження професійної таємниці є першою заповіддю аудитора	Ревізор складає акт ревізії, де вказує всі виявлені недоліки, робить висновки щодо встановлених порушень, пропозиції щодо відшкодування нанесеної шкоди, передає інформацію вищестоящому органу, а при виявленні зловживань — правоохоронним органам

У США та Великобританії аудиторів часто називають «присяжними бухгалтерами». Чим же відрізняється бухгалтер від аудитора? Бухгалтерський облік забезпечує відображення господарських процесів, інформаційно безперервне, суцільне, обов'язкове, точне. Професійний бухгалтер може надавати професійні послуги, які вимагають знань бух обліку чи суміжних дисциплін, крім аудиту, який може виконувати лише сертифікований аудитор. Бухгалтер, як правило, це штатна одиниця, або залучена особа, яка виконує разові роботи на підставі укладених контрактів. Аудитор же працює на договірній основі.

Аудит також відрізняється від судово-бухгалтерської експертизи. Ця відмінність у тому, що аудит — незалежна перевірка, а судово-бухгалтерська експертиза здійснюється по рішенням дізнання, слідства та судових органів. У той же час аудитор, як фахівець може бути залучений у якості експерта — бухгалтера при проведенні судово-бухгалтерської експертизи.

Таким чином, можна зробити висновок, що аудит, на відміну від інших форм господарського контролю, є підприємницькою незалежною діяльністю, яка здійснюється на добровільних засадах, на підставі договору між клієнтом та аудитором.

1.3. Сутність та місія аудиту в сучасному суспільстві

Становлення аудиту — процес досить тривалий. З часом здійснюються типи і цілі аудиторських перевірок. Звідси і визначення аудиту має бути досить ємним, щоб охопити всю широту завдань, які постають перед ним. Так, сьогодні існують спеціальні теорії, які визначають роль аудитора з точки зору різних груп зацікавлених користувачів. Деякі теорії носять «екзотичні» назви¹.

Наприклад:

- «поліцейська теорія» (або теорія «сторожового пса»), яка вважає, що роль аудитора полягає у перевірці фактичного існування і точності явищ в минулому;

- теорія «підтвердження кредитоспроможності» зводить роль аудитора до встановлення кредитоспроможності підприємства на основі результатів бухгалтерської звітності;

- теорія «модератора», згідно з якою аудитор виступає у якості посередника між різними сторонами;

- «квазікритична теорія» — після збору доказів і складання думки аудитор робить висновок з урахуванням всіх обставин, які виникли;

- «теорія агентів» — акціонери виступають у якості керівників, які назначають директорів для управління компанією — «агентів».

Для того щоб закріпити свої позиції і не дозволити знизити заробітну платню, директора повинні надавати акціонерам звіти про свою діяльність. Цю функцію і виконують аудитори;

- «теорія про роль аудитора як інструмента соціального контролю за веденням бухгалтерського обліку».

Приведені теорії мають свої позитивні і негативні сторони.

Аудит починається з незалежної перевірки фінансової звітності та висловлення думки аудитора щодо її достовірності, повноти і законності відображених господарських операцій. З ростом ринкових відносин потреби щодо аудиторських послуг зростають, а отже, розширюються рамки тлумачення аудиту.

Згідно із законом 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».

¹ Бычкова С.М. Аудиторская деятельность. Теория и практика. — СПб: «Лань», 2000, с. 13.

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

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

Р.Адамс, автор книги «основи аудиту» наводить класичне висловлення, що стосується аудиту: «Без аудиту нема надійності рахунків. Без надійності рахунків нема контролю. А без контролю що вартує влада»¹.

Інформаційні потреби користувачів фінансових звітів наведені в табл. 1.2.

Таблиця 1.2

**КОРИСТУВАЧІ ФІНАНСОВИХ ЗВІТІВ:
ПЕРЕЛІК ІНФОРМАЦІЙНИХ ПОТРЕБ**

№ з/п	Основні користувачі інформації фінансових звітів	Інформаційні потреби
1	2	3
1	Органи державного управління	1.Формування макроекономічних показників 2.Контроль за ефективністю використання цільових державних коштів 3.Оцінка якості управління державним підприємством
2	Власники, учасники, інвестори	1.Участь в капіталі підприємства 2.Придбання або продаж цінних паперів 3.Оцінка якості управління 4.Отримання інформації про фінансові результати підприємства та їх використання з метою отримання дивідендів
3	Керівництво підприємства	1.Прийняття управлінських рішень стосовно здійснення господарської діяльності та її регулювання 2.Своєчасне виявлення негативних тенденцій розвитку та розробка заходів щодо їх ліквідації
4	Робітники підприємства	1.Оцінка здатності підприємства своєчасно розраховуватись за своїми зобов'язаннями 2.Забезпечення зобов'язань підприємства перед робітниками
5	Інші кредитори (банки, постачальники тощо)	1.Забезпечення зобов'язань підприємства 2.Оцінка здатності підприємства своєчасно виконувати свої зобов'язання

¹ Усач Б.Ф., Душко З.О., Колос М.М. Організація і методика аудиту: Підручник. — К.: Знання, 2006. — с. 11.

Мета аудиту переміщується у площину загальнонаціональної безпеки.

Зростання конституційної значущості аудиту в суспільно-господарському та соціально-політичному житті нації зумовлена кількома чинниками.

З одного боку, гарантії непорушності приватної власності є базисом громадянського суспільства. Тому сучасна суспільна та державна значущість аудиту обумовлена передусім теперішніми особливостями приватизації. Адже її об'єктами стають вже не окремі промислові, сільськогосподарські, транспортні, торговельні та інші підприємства, а такі стратегічно визначальні блага, сектори та галузі, як земля України з унікальною концентрацією чорноземів, природних, рекреаційних та інших ресурсів, її надра з рідкісними корисними копалинами, а також неприватизовані частки держави у корпоративних правах власності на магістральні трубопроводи, що проходить через територію України, об'єкти паливно-енергетичного, агропромислового, металургійного, хімічного, машинобудівного та іншого комплексів.

З іншого боку, зростання значущості аудиту зумовлено й тим, що законодавчі акти, які врегульовують здійснення державного контролю, не завжди передбачають його спрямування на захист інтересів власників. Вважаємо, що захист цих інтересів має здійснюватися українськими, а не іноземними аудиторами, оскільки відповідно до об'єктивних принципів менеджменту не може бути стійкою система, що покладається лише на зовнішні управлінські чинники, які

неспроможні забезпечувати її саморегулювання.

Виходячи з викладеного, дедалі невідкладнішим є інкорпороване вбудування незалежного та державного фінансового аудиту в інфраструктуру контролю, здійсненого у загальнодержавних масштабах. Розбудова цієї інфраструктури має спиратися на досвід становлення аудиту і сприяти його розвитку.

Для подальшого розвитку аудиту необхідне вирішення суспільно-політичних проблем¹.

По-перше, потрібне започаткування діалогу та налагодження взаємодії інститутів незалежного й органів державного і муніципального контролю з метою створення відповідних координаційних структур, покликаних узгоджувати діяльність контролюючих суб'єктів.

Прообразом пропонування структур можна вважати Аудиторську палату, яка протягом тривалого періоду об'єднує представників аудиторського загалу та державної влади. Досвід її функціонування спростовує побоювання щодо нереальності створення чи небезпеки ускладнення і бюрократизації системи контролю внаслідок запровадження

¹ І. Пилипенко, В. Шевчук. Національна система аудиту: досвід становлення та спрямування розвитку. — Бухгалтерський облік і аудит. Науково-практичний журнал. — №3, 2008. — с. 9.

координаційних структур. Навпаки, уміле їх використання покликане сприяти, з одного боку, усуненню неконтрольованих точок, зон і сегментів національної економіки, а з іншого — запобігати паралелізму та дублюванню контрольних функцій.

По-друге, необхідно закріплення інкорпорованості незалежного та державного фінансового аудиту в загальнодержавну контролюючу систему через ухвалення парламентом законопроекту «Про фінансовий контроль в Україні». Йдеться про утвердження аудиту в ролі повноцінного, адекватного іншим компонента цілісної національної системи фінансового контролю.

По-третє, початком є підвищення значущості та зміцнення статусу національної системи аудиту в процесі реформування Конституції України.

Зокрема, потребує конституційного закріплення положення про те, що найважливішими об'єктами загальнодержавної системи контролю є: природні та економічні блага, майно і надбання українського народу; фінансові потоки, включаючи внутрішні та зовнішні зобов'язання (борги) держави та суспільства; власний капітал фізичних та юридичних осіб; ВВП, насамперед продукція, товари, роботи і послуги, створені в реальному секторі економіки; національний дохід, включаючи доходи домогосподарств, підприємств, організацій і установ приватного, державного та комунального секторів; суспільні видатки (витрати) на виробничі й невиробничі цілі тощо.

Аудиторські перевірки повинні проводитись відповідно до загальноприйнятих у міжнародній практиці стандартів із врахуванням вітчизняного досвіду і свого середовища. **Етичні принципи поведінки аудиторів** визначені у «Кодексі професійних бухгалтерів». Згідно із цим кодексом цілі бухгалтерської професії полягають у виконанні роботи відповідно до найвищих стандартів професіоналізму, в досягненні найкращих результатів діяльності й загалом у задоволенні громадських інтересів, зазначених вище.

Такі цілі вимагають задоволення чотирьох основних потреб:

1. Довіра: у суспільстві в цілому є потреба в довірі до інформації та до інформаційних систем.

2. Професіоналізм: є потреби в особах, що їх клієнти, роботодавці чи інші зацікавлені сторони можуть без сумнівів визначити як професіоналів у сфері бухгалтерського обліку.

3. Якість послуг: є потреба щодо впевненості в тому, що всі послуги, надані професійним бухгалтером, виконуються згідно з найвищими стандартами якості.

4. Конфіденційність: користувачі послуг професійних бухгалтерів мають бути впевнені в наявності основ професійної етики, що регулюється наданням цих послуг.

Для досягнення цілей бухгалтерської професії професійні бухгалтери повинні дотримуватись ряду необхідних чи фундаментальних принципів:

1. **Чесність** : професійний бухгалтер має бути відвертим і чесним, надаючи професійні послуги.

2. **Об'єктивність**: професійному бухгалтерові слід бути справедливим та не дозволяє собі необ'єктивності або упередженості, конфлікту інтересів та впливу інших осіб, які шкодитимуть його об'єктивності.

3. **Професійна компетентність та належна ретельність**. Професійному бухгалтерові слід виконувати професійні послуги з належною ретельністю, компетентністю та старанністю; ін. зобов'язаний постійно підтримувати професійні знання та навички на рівні, потрібному для надання клієнтові чи роботодавцеві переваг професійних послуг компетентної особи, яка спирається на сучасні тенденції у практиці, законодавстві та методах роботи.

4. **Конфіденційність**. Професійному бухгалтерові слід дотримуватись конфіденційності інформації, одержаної у процесі надання професійних послуг, та не слід використовувати (чи розголошувати) таку інформацію без належних та визначених повноважень або якщо немає юридичного чи професійного права та обов'язку розкривати цю інформацію.

5. **Професійна поведінка**¹. Професійний бухгалтер повинен діяти так, щоб це відповідало добрій репутації професії, повинен утримуватися від будь-якої поведінки, яка могла б дискредитувати професію. Зобов'язання втримуватися від будь-якої поведінки, яка могла б дискредитувати професію, вимагає, щоб організації — члени МФБ, розробляючи стандарти етики, враховували відповідальність професійного бухгалтера перед клієнтами, третіми сторонами, іншими бухгалтерами, працівниками, роботодавцями та громадськістю в цілому.

6. **Технічні стандарти**. Професійний бухгалтер повинен надавати професійні послуги згідно з відповідними технічними і професійними стандартами. Професійні бухгалтери зобов'язані ретельно і кваліфіковано виконувати інструкції клієнтка (чи роботодавця) тією мірою, якою вони сумісні з вимогами щодо чесності, об'єктивності, а у випадку професійних бухгалтерів-практиків — незалежності. Крім того во-

¹ Кодекс етики професійних бухгалтерів. — Міжнародні стандарти аудиту, надання впевненості та етики. — К.: ТОВ ІАМЦ АУ «Статус», 2006. — с. 22—25.

ни повинні дотримуватися технічних та професійних стандартів, що їх поширюють:

- Комітет з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку;
- МФБ (наприклад, Міжнародні стандарти аудиту);
- професійний орган організації — члена МФБ або інший регулюючий орган;
- відповідне законодавство.

При виборі ситуацій та методів роботи, на які треба звернути особливу увагу з погляду етичних вимог щодо об'єктивності, слід належним чином розглянути зазначені нижче фактори:

- професійні бухгалтери стикаються із ситуаціями, які передбачають можливість здійснення на них тиску. Такого роду тиск може знизити об'єктивність професійних бухгалтерів;

- неможливо визначити та передбачити всі ситуації, в яких може виникати такий тиск. Розробляючи стандарти для визначення стосунків, які ймовірно чи неодмінно можуть зашкодити об'єктивності професійного бухгалтера, слід керуватись здоровим глуздом;

- слід уникати стосунків, які можуть призвести до необ'єктивності, упередженості або впливу інших осіб;

- професійні бухгалтери зобов'язані забезпечити дотримання принципу об'єктивності персоналом, який надає професійні послуги;

- професійні бухгалтери не повинні приймати (або пропонувати) подарунки чи розваги, які, ймовірно, могли б усвідомитися як такі, що здійснюють значний та неналежний вплив на їхнє професійне судження або на професійне судження осіб, з якими вони ведуть справи. У різних країнах існують неоднакові уявлення про те, що вважається надмірним подарунком (чи пропозицією про розваги), але професійним бухгалтерам слід уникати обставин, які можуть зашкодити їхній професійній репутації.

Професійний бухгалтер-практик не повинен одночасно брати участь у будь-якому бізнесі, виді занять чи діяльності, що завдають або можуть завдати шкоди чесності, об'єктивності, незалежності чи добрій репутації цієї професії, а тому є несумісними з наданням професійних послуг.

Приклади важливих обставин, що їх треба розглядати, приймаючи рішення про те, чи можна розкрити конфіденційну інформацію:

а) розкриття інформації дозволене. Якщо клієнт або роботодавець дає дозвіл на розкриття інформації, слід розглядати інтереси всіх сторін, у тому числі третіх сторін, інтереси яких можуть зачіпатися при розкритті інформації;

б) розкриття інформації передбачене законом. Далі наведено приклади, коли професійний бухгалтер згідно із законодавством зобов'язаний розкривати конфіденційну інформацію:

- для надання документів або свідчень при розгляді судової справи;

— для повідомлення відповідних державних органів про виявлені порушення законодавства;

в) розкриття інформації є професійним обов'язком або правом і потрібне:

— для дотримання технічних стандартів та етичних вимог; таке розкриття інформації не суперечить викладеному в цьому розділі;

— для захисту професійних інтересів професійного бухгалтера при розгляді судової справи;

— для виконання вимог перевірки якості (або перевірки контролю якості, що проводиться іншим професійним бухгалтером), установлених організацією — членом МФБ або професійної організацією;

— відповідь на запит чи відповіді при розслідуванні, що його проводить організація — член МФБ або регулювальний орган.



Незалежність вимагає:

— **незалежної думки** — це така спрямованість думок, яка дає можливість надати висновок без будь-якого впливу, що може ставити під загрозу професійне судження, діяти чесно з об'єктивністю та професійним скептицизмом;

— **незалежної поведінки** — уникнення фактів та обставин, настільки суттєвих, що розсудлива та поінформована третя сторона, знаючи всю відповідну інформацію, в тому числі вжиті застережні заходи, обгрунтовано дійшла би висновку, що чесність, об'єктивність чи професійний скептицизм фірми, члена групи з надання впевненості знаходяться під загрозою.

Враховуючи «Кодекс етики професійних бухгалтерів» законом України «Про аудиторську діяльність» передбачається, що *аудитори і аудиторські фірми під час здійснення аудиторської діяльності мають право:*

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

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

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

— перевіряти наявність майна, грошей, цінностей, вимагати від керівництва суб'єкта господарювання проведення контрольних оглядів,

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

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

Аудитори і аудиторські фірми зобов'язані:

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

— належним чином проводити аудит та інші аудиторські послуги;

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

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

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

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

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



Увага !

Забороняється проведення аудиту!!!

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

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

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

— аудитором-працівником суб'єкта господарювання, що перевіряється;

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

— якщо розмір винагороди за надання аудиторських послуг не враховує необхідного для якісного виконання таких послуг часу, належних навичок, знань, професійної кваліфікації та ступінь відповідальності аудитора;

— аудитором в інших випадках, за яких не забезпечуються вимоги щодо його незалежності.

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

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

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

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

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

Порядок застосування до аудиторів (аудиторських фірм) стягнень визначається АПУ. Рішення **АПУ** щодо застосування до аудиторів (аудиторських фірм) стягнень можуть бути оскаржені до суду. До аудиторів можуть бути застосовані інші види відповідальності відповідно до закону.

Про виникнення аудиту досить цікаво написано у роботі Ф.Л. Дефліза та ін. «Аудит Монтгомері» (108. с. 22—24), які у свою чергу посилаються на дослідження Роберта Брауна та Майкла Шатфелда.

При цьому аудит органічно пов'язується зі звітністю. За думкою вказаних авторів складання звітності почалося з 4000 року до нашої ери. В ті часи древні цивілізації Близького Сходу почали створювати високо організовані держави та налагоджувати господарську діяльність. С самого початку Уряд займався підрахунками доходів та витрат, збором податків. Тому були потрібні облік та контроль.

Автори «Аудиту Монтгомері» навіть посилаються на Біблію, з міст якої охоплює час між 1800 та 95 рр. до нашої ери. За Біблією логічне обґрунтування контролю в тому, що робітник завжди має змогу вкрасити (якщо буде нагода) і він завжди може такою нагодою скористатися. Конкретно Біблія стосується питань подвійної охорони майна, необхідності у компетентних та чесних робітниках, обмеження доступу та розподілу обов'язків.

Не вступаючи у дискусію з давно померлими авторами, можемо лише виказати припущення, що першоосною появи аудиту були Жадібність та Страх пересічного власника — учаснику ринкових відносин. Ці дві рушійні сили, що спонукають людину до дій, особливо у економічних відносинах, при абсолютному не визначеному навколишньому ринковому середовищі та недовірою людини — власника до будь якої інформації, які він сам не створював але яка зачіпає його економічні або майнові інтереси — це і народило феномен аудиту.

Слід також зазначити, що аудит виник саме як публічна форма контролю звітності (звідси і заслуховування на міських площах у старовинній Європі звітів васалів перед головним орендодавцем — сюзереном).

Цьому є причини — в аудитори призначали грамотних осіб, які володіли навичками арифметики, вміли писати та читати, то б то були в суспільній драбині на шаблі поетів. Тому практика публічного читання аудиторських звітів існувала до кінця 15 століття.

Реальним прабатьком професійного аудиту безумовно є Шотландія а в наступному — Великобританія. Саме англійську модель в кінці 19 століття впровадили а потім розвинули та певним чином трансформували американці.

В сучасних виданнях аналіз генезису аудиту на базі «Аудиту Монтгомері» зроблено М. О. Ніконович, яка разом з співавторами, наводить в цілому наступну хронологію розвитку аудиту:

4000 р. до н.е.

— Складання звітів у найдавніші часи на *Близькому Сході*. ⇨ Необхідність встановлення контролю, включаючи аудит, метою якого було зменшення помилок та обману з боку некомпетентних або нечесних чиновників.

1122—256 рр.
до н.е.

— Державна система обліку династії Чжоу в Китаї, яка мала ретельно розроблений бюджет і аудит усіх урядових департаментів.

V ст. до н.е.

— АФІНИ. Народні Збори контролювали доходи і витрати держави, а до складу її фінансової системи входили урядові аудитори, які перевіряли усіх посадових осіб після закінчення строку їх повноважень.

РИМСЬКА РЕСПУБЛІКА. Державні фінанси контролювались Сенатом, а державний бюджет перевірявся штатом аудиторів під наглядом казначея.

Наявність складної системи перевірок і взаємоперевірок.

1130 р.

— Архів облікових документів. Згадки про аудит. Казначейства Англії і Шотландії.

XIII ст.

— **АНГЛІЯ, ІТАЛІЯ.** Згадки про аудиторів та аудит. Аудит лондонського СІТІ (1200 р.).

ФРАНЦІЯ. «Писання про управління майном», в якому рекомендувалося щорічно проводити аудит рахунків.

XIV ст.

— **АНГЛОМОВНІ КРАЇНИ.** Широке визнання значення аудиту, регулярне здійснення аудиту звітів муніципалітетів, приватних землеволодінь та ремісничих гільдій.

XIII-XVI ст.

— **Великобританія.** Розподіл аудиту на типи.

Типи аудиту

Публічний аудит (у містах). Здійснювався у присутності правлячих посадових осіб і громадян та полягав у заслуховуванні аудиторських звітів, які читав вголос казначей. У середині XVI ст. аудитори у містах почали включати до своїх звітів примітки: «вислухано нижче підписавшимися аудиторами»

Детальна перевірка рахунків виплат управляючих фінансами великих маєтків по «дебету і кредиту» з наступною «аудиторською декларацією», тобто усним звітом перед власником та радою управляючих цього маєтку

1600—1800 рр.

— Нові підходи до обліку, в основу яких покладено право власності на майно, калькуляція прибутків та збитків за економічним змістом. Аудит перетворюється з процесу слухання в детальний аналіз у письмовій документації та дослідження підтверджувальних доказів.

*Кінець
XVII ст.*

— **ШОТЛАНДІЯ.** Прийняття першого закону про заборону певним посадовим особам служити міським аудитором; тобто було введено сучасне поняття **НЕЗАЛЕЖНОСТІ** аудитора.

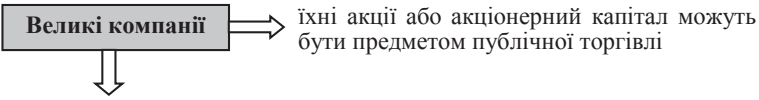
*XIX ст., друга
половина*

— Виникнення професії «аудитор» — важливої складової ділового світу.

*XIX ст.,
остання
чверть*

— Формування сучасного аудиту, виникнення поняття «компанія» як самостійного юридичного суб'єкта.

Комерційна діяльність у більшості країн здійснювалась у наступному діловому середовищі:

1. **Великі компанії** 

їхні акції або акціонерний капітал можуть бути предметом публічної торгівлі

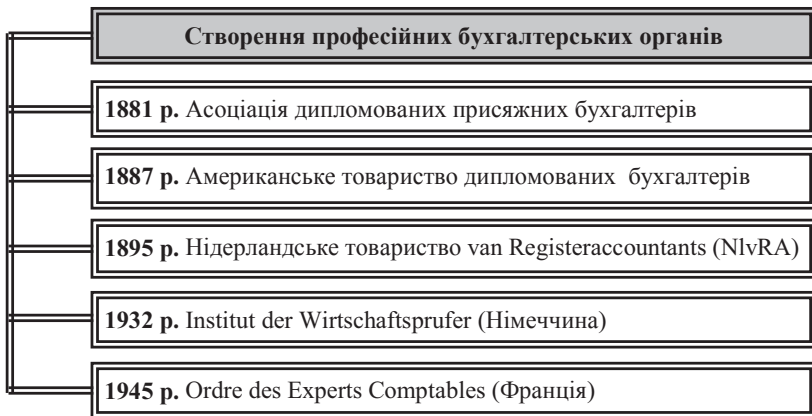
 - Public Limited Companies (PLC), Великобританія
 - Aktiengesellschafts (AG), Німеччина
 - Kabushiki Kaisha's (KK), Японія

2. **Приватні компанії** → їхні акції або акціонерний капітал не можуть бути предметом публічної торгівлі



- Limited Companies (Ltd), Великобританія
- Gesellschafts mit Beschränkter Haftung (GmbH), Німеччина
- Proprietary Companies (Pty), Австралія

3. **Спільні підприємства** → які можуть бути зареєстровані як компанії, товариства, товариства з обмеженою відповідальністю та одноособові торгівці



XIX ст.

— У штаті Нью-Йорк введено звання — присяжний бухгалтер. Аудит будувався за англійською моделлю, яка передбачала детальне дослідження даних балансу.

1905 р.

— Монтгомері перевидав з редакційними виправленнями книгу відомого англійського аудитора Лоренса Р. Діксі «Auditing». Мета аудиту зводилась до розкриття механічних та немеханічних помилок, які можуть мати місце в фінансових звітах. **Аудит складався з наступних етапів:**

- збирання даних
- перевірка даних
- встановлення істинності даних
- зіставлення (аналіз)
- формулювання доказів
- реєстрація доказів
- складання звіту

Аудиторський слід — виявлення моменту факту реєстрації господарської діяльності: від його виникнення в первинному документі та до входження у фінансову звітність.

✓ **Поява оригінальної праці Монтгомері «Auditing Theory and Practice»**, в якій завдання аудиту формулюється як “визначення фактичних фінансових умов та величини доходів підприємства в інтересах його власників, користувачів, банкірів та інших інвесторів”.

✓ **Розмежування двох понять:**

▪ *аудит детальний* — комплексна перевірка всієї господарської діяльності підприємства;

▪ *аудит фінансової звітності* — документальна перевірка та виявлення правильності оборотів і сальдо по рахунках Головної книги.

✓ Класифікація тестів на відповідність і по суті.

✓ Формулювання п’яти загальних принципів аудиту балансу як центральної звітної форми:

1) усі засоби, відображені в обліку, повинні знаходитися на підприємстві на дату їх включення у звіт;

2) навіть якщо будь-які засоби не були відображені в обліку, вони повинні бути в наявності на підприємстві;

3) кредиторська заборгованість повинна дорівнювати фактичним зобов’язанням;

4) уся фактична кредиторська заборгованість повинна бути відображена в облікових регістрах;

5) уся кредиторська заборгованість повинна бути правильно ідентифікована та врахована.

Висновки Р. Монтгомері :

• Фінансова звітність не може бути ідеальною, але може бути прийнятною.

• Фінансова звітність тим адекватніше (ближче до істини), чим ефективніше внутрішній контроль \Rightarrow у аудитора є підстави сподіватися, що дані фінансового звіту можуть бути корисними для осіб, які приймають відповідальні рішення.

✓ **Зроблено наголос на дві проблеми:**

• ознайомлення аудитора з вихідними матеріалами, призначеними для перевірки;

• розробка детального плану наступної перевірки.

✓ Якщо клієнт наполягає на розширенні обсягу перевірки, то можливі два рішення:

1) поглибити перевірку за тематикою, яка цікавить клієнта, і при цьому скоротити обсяг перевірки по інших ділянках, або

2) проводити перевірки на суттєвість до закінчення фінансового року.

1934 р.

— Перевидання «Auditing Theory and Practice»

✓ Аудитор повинен нести відповідальність не тільки за перевірку балансу, а й за детальну перевірку також.

✓ **Нові рекомендації:**

1) якщо під час роботи аудитор виявить, що будь-які облікові реєстри відсутні або не заповнені, то він повинен вимагати від службовців клієнта виконання цієї роботи **і ні за яких обставин не повинен виконувати цю роботу сам;**

2) аудитор під час роботи може зіткнутися з використанням обчислювальної техніки і сам може застосовувати її для аналізу та групування робочих матеріалів;

3) Монтгомері, ще у праці, виданій в 1944 р., не тільки зазначає важливість вибірки під час виконання аудиторських робіт, але й пробує застосовувати для цього статистичні методи.

1940 р.

— Подолання жорстокої економічної кризи. «Новий курс» Ф.Д. Рузвельта.

✓ **У виданні 1940 р. Монтгомері впроваджує два суттєвих нововведення:**

1) аудитор підтверджує не тільки баланс, але й **звіт про прибутки та збитки;**

2) продукт аудиторської праці — не суто висновок, але й власна думка аудитора.

1949 р.

— останнє видання книги «Auditing» за життя Монтгомері.

✓ **Основні моменти:**

1) проведення інвентаризації без зупинки виробництва;

2) вивчення методів статистичного контролю якості з точки зору використання їх в аудиті;

3) потужний розвиток і систематизація тестів, що сформували професію;

4) поповнення аналізу господарської діяльності методами побудови трендів, що відкрило шляхи для виконання прогностичних розрахунків.

1956 р.

— Фірма Монтгомері увійшла до складу найбільшої аудиторської компанії «Coopers and Lybrand». В пам'ять найвидатнішого аудитора XX ст., вирішено постійно продовжувати видання книги, послідовно доповнюючи її. Цій праці дали назву «Montgomery Auditing», тобто «Аудит Монтгомері».

1985 р.

— десяте видання, упорядковане Д. Салліваном, Р. Гноспілюсом, Ф. Дефлізом, Г. Дженіком.

1990 р.

— Ф. Дефліз, Г. Дженік, В. О'Рейллі та М. Хірш підготувати одинадцять видання, навчальна версія якого видана російською мовою під редакцією професора В.Я. Соколова.

1957 р.

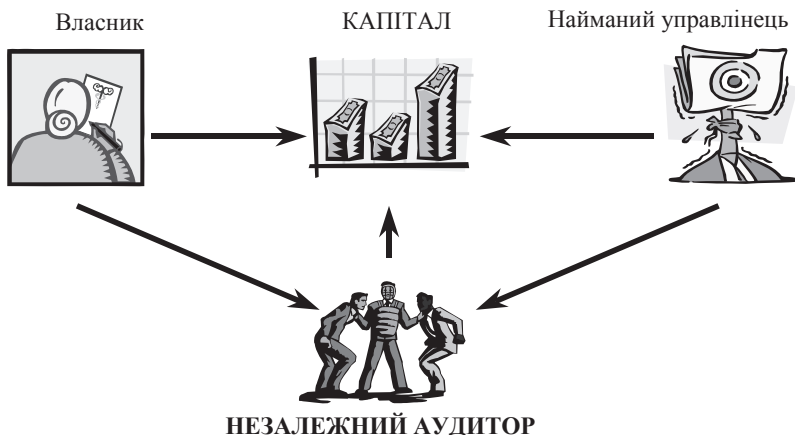
— восьме видання «Montgomery Auditing», яке підготували Н. Леннарт та Ф. Дефліз

1975 р.

— дев'яте видання книги, яке видали Ф. Дефліз, К. Джонсон і Р. Маклеод.

Практично саме Р.Монтгомері започаткував професійний підхід до аудиту, як складного інтелектуального бізнесу, результати якого мають суттєве значення для багатьох груп в суспільстві та в цілому для громади.

В Україні на початку 90-х років минулого століття серед вчених дискутувалося питання, а чи є аудит наукою (то б то чи є у нього свій особливий метод) та що лежить у основі теорії аудиту.



Відомий американській автор Джек Робертсон (184.с.16) вважає, що теорія сучасного аудиту, якій він називає фінансовим, базується на трьох так би мовити «китах»: а) концепція аудиту; б) постулати аудиту; в) стандарти аудиту. Схематично це можливо представити у наступному вигляді (див. рис. 1.2.)

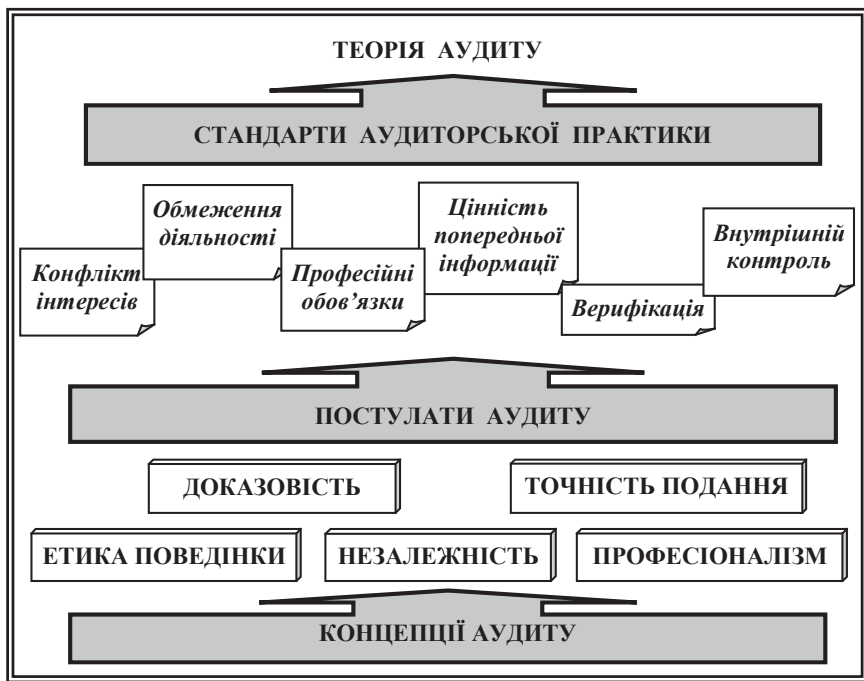


Рис. 1.2. Структура теорії аудиту за Дж. К. Робертсоном

Природне бажання мати впевненість у майбутньому з одночасною недовірою до учасників ринкових відносин, особливо в сфері фінансів, викликало у суспільства необхідність у незалежному професійному контролі — аудиті.

Аудитор в очах у суспільства почав уособлювати так би мовити арбітра, який надає певний рівень впевненості щодо роботи найманих менеджерів, щодо правдивості фінансової звітності, яка оприлюднюється, щодо ефективності та безперервності функціонування бізнесу, куди вкладено капітал, щодо майбутніх та сучасних доходів, тощо.

Концептуально аудит — це совість сучасного бізнесу.

Місія аудиту — зменшення рівня невизначеності, достатнього для прийняття управлінського рішення щодо предмету його (аудитора) професійного судження.

Завдання — зробити своє професійне судження максимально адекватним фактичному стану речей, про які він виказує свою професійну думку.

На рис. 1.3. покажемо загальні принципи незалежного аудиту

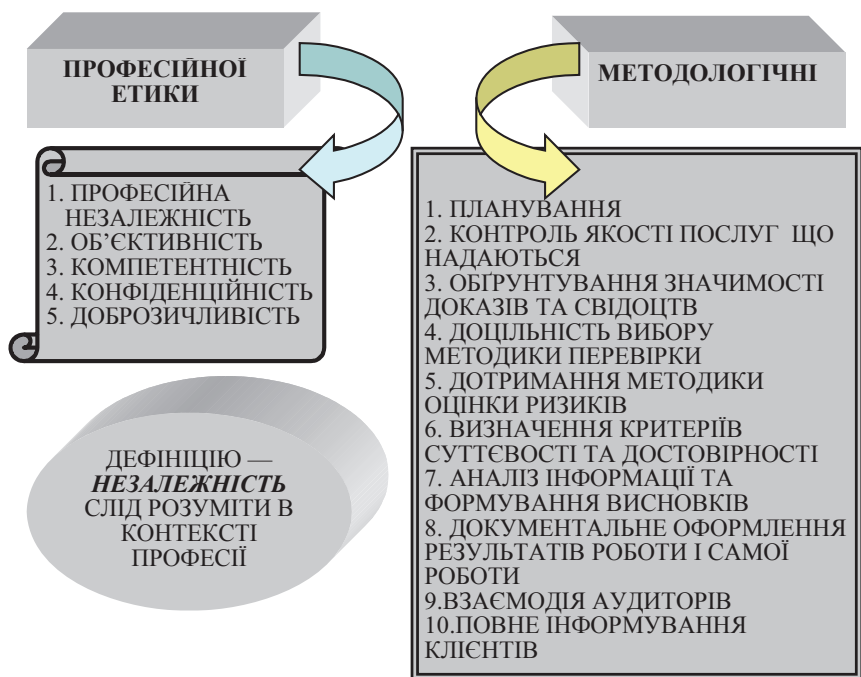


Рис. 1.3. Загальні принципи незалежного аудиту

1.4. Предмет і метод аудиту

Відправним пунктом у вивченні будь-якої науки є вивчення її предмета. Але визначення предмета не може бути відправним пунктом її дійсного історичного розвитку: воно стає можливим на порівняно високому етапі розвитку науки, як результат підсумку та узагальнення пройденого шляху та досягнутих результатів. Аудит як наука в Україні існує недавно. А тому не дивно, що так мало авторів підручників роблять спробу дати визначення предмету аудиту. Деякі автори дають дуже суперечливі, абстрактні визначення аудиту. Так, наприклад, М.Т.Білуха пише, що «предметом аудиторського контролю є процес розширеного відтворення суспільно необхідного продукту і додержання його економіко-правового регулювання в умовах ринкової економіки»¹.

¹ Білуха М.Т. Курс аудиту. — К.: Вища школа, Знання, 1999, с. 96.

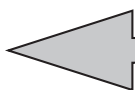
До предмету аудиту слід відносити процеси і явища, які відображені документально і пов'язані з господарською діяльністю підприємств, при цьому межі аудиторського дослідження визначаються його метою.

Аудит включає контрольний перегляд здійснених господарських операцій з метою підтвердження повноти, достовірності та об'єктивності інформації, що надається користувачам. При цьому всі господарські операції, що здійснюються на підприємстві, можна звести до трьох основних процесів: придбання засобів виробництва, виробництво продукції (послуг) і реалізація готової продукції (послуг). Аудитор спрямовує свою увагу в минуле для пізнання істини, її підтвердження та формування висновків щодо будованої інформації з метою зведення до мінімальних ризиків користувачів інформації.

Вивчаючи відповідну інформацію про господарські процеси, аудитор відтворює картину минулого на підставі письмових свідчень. Переглядаючи документи, вивчаючи суть операцій, аудитор відтворює ланцюг взаємопов'язаних фактів роботи підприємства. Аналіз облікових операцій — це лише частина інформації, що вивчається аудитором, бо рамки документального відображення господарських операцій, які досліджує аудитор, значно ширші за рамки обліку.

Аудит не може здійснюватися без досліджень оперативного обліку, інформації з діловодства, висновків спеціалістів тощо. В цих випадках аудитор розглядає питання, що відносяться до господарських операцій але не знаходять відображення в бухгалтерському обліку. Ось чому можна погодитись з Л.П. Кулаковською, що предметом аудиту є вивчення за допомогою специфічних методів і прийомів, документально зафіксованих операцій, які здійснюються в процесі кругообігу капіталу, з метою встановлення об'єктивної істини і доведення її до користувачів інформації через незалежні висновки¹.

Вивчаючи відповідну інформацію про господарські процеси, аудитор відтворює картину минулого на підставі письмових свідчень.



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

1. Евристичний характер (від слова «Евристика» — знаходжу) — полягає у застосуванні в аудиті таких способів вивчення фактів, які звужують область пошуку відхилень, зводячи до мінімуму кількість можливих варіантів перевірки документів і операцій;

¹ Кулаковська П. Основи аудиту: курс лекцій. — ЖІТІ, 2000, с. 67

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

Таким чином предметом аудиту є відображені в документах процеси і явища діяльності підприємства з точки зору їх законності, достовірності та доцільності, а також правильності складання звітності з метою надання висновку користувачу¹.

Безпосередньо з предметом пов'язаний об'єкт аудиту.

Термін «об'єкт аудиту» слід розглядати, як окремий елемент предмету аудиту, на який направлена цілеспрямована дія аудитора. В залежності від направленості аудиту, аудитор в своїй діяльності має справу з об'єктами досить різними за своїм складом, цільовою орієнтацією та іншими характеристиками.

Об'єктами аудиту є здійснювані господарські процеси, які в сукупності складають господарську діяльність суб'єкта, що перевіряється. Об'єкти аудиту досить багатогранні, тому дати їх вичерпний перелік неможливо. Сукупним об'єктом аудиту можна назвати документально зафіксовану інформацію про наявність і рух засобів підприємства та джерел їх формування.

Кожна наука, в тому числі і аудит, використовує свої методи дослідження. Так, метод аудиторського контролю у здійсненні своїх функцій характеризується використанням загальнонаукових і власних методичних прийомів контролю.

Загальнонаукові методичні прийоми дослідження ґрунтуються на методах філософії. Як Вам відомо, ці методичні прийоми включають аналіз, синтез, індукцію, аналогію, моделювання, абстрагування, конкретизацію, системний аналіз, функціонально-вартісний аналіз.

Власні методичні прийоми аудиторського контролю — це специфічні прийоми, вироблені практикою на основі досягнень економічної науки.

Методи аудиту поділяють на методи проведення перевірки і методи її організації.

До методів проведення аудиту відносять: фактичну перевірку, підтвердження, документальну перевірку, спостереження, обстеження, опитування, перевірку механічної точності, аналітичні тести, сканування, обстеження, спеціальну перевірку, зустрічну перевірку (див. рис. 1.4).

¹ Бутинець Ф.Ф. Аудит. — Житомир: П «Рута», 2002. — С. 28—29.



Рис. 1.4. Класифікація методів аудиту

Під фактичною перевіркою слід розуміти перевірку кількісного і якісного стану об'єктів, який встановлюється шляхом обстеження, огляду, обміру, перерахунку, зважування, лабораторного аналізу та інших способів перевірки фактичного стану активів.

Документальна перевірка — це перевірка документів і записів, яка може бути формальною, арифметичною та перевіркою по суті.

Формальна перевірка полягає у візуальній перевірці правильності записів усіх реквізитів, у виявленні безпідставних виправлень, підписок, дописувань у тексті й цифрах, у перевірці достовірності підписів посадових і матеріально-відповідальних осіб.

Арифметична перевірка документів полягає в перевірці правильності розрахунків у документах, облікових реєстрах і звітних формах.

Перевірка документів по суті дає змогу встановити законність і доцільність господарських операцій, правильність відображення операцій на рахунках та включення до статей затрат і валових доходів.

Підтвердження полягає в одержанні письмової відповіді від клієнта або третіх осіб із метою підтвердження точності інформації (наприклад, підтвердження дебіторської заборгованості).

Спостереження дає можливість одержати загальну характеристику можливостей клієнта на підставі візуального огляду.

Обстеження — особисте ознайомлення з предметом дослідження. Наприклад, обстеження місць зберігання продукції, запасів.

Опитування — це одержання письмової або усної інформації від клієнта або про клієнта.

Перевірка механічної точності передбачає перевірку ще раз підрахунків і передачі інформації.

Аналітичні тести — методи порівняння, як в абсолютних одиницях, так і у відносних (індекси, коефіцієнти, відсотки).

Сканування — безперервний, поелементний перегляд інформації (наприклад, перегляд первинних документів щодо руху грошей у касі з метою встановлення незвичайного факту).

Спеціальна перевірка здійснюється із залученням спеціалістів із вузькою спеціалізацією (спеціаліст із шляхового будівництва, технологі). Використовується для виявлення різного роду відхилень від норм та з метою доведення фактів порушень і відхилень.

Перевірка відображення господарських операцій, що здійснюються між клієнтом і третіми особами, перевіряється в останніх та порівнюється з даними клієнта. Аудитору слід пам'ятати, що проведення зустрічної перевірки у третьої особи повинно бути санкціоновано клієнтом. *Зустрічна перевірка* застосовується також при вивченні одних і тих показників у різних первинних документах клієнта, наприклад, обсяг виконаної роботи може бути зафіксований у первинних документах із нарахування заробітної плати і в документах із прийому продукції, робіт і послуг.

Перевірка може бути організована по-різному. *Так, у практиці аудиторської роботи виділяють чотири основних методи організації перевірки: суцільна перевірка (документальна і фактична), вибіркова, аналітична, комбінована.*

При *суцільній перевірці* перевіряються всі масиви інформації, без винятку, щодо господарських процесів, які відбулись у клієнта за період, що перевіряється. На підставі суцільної перевірки аудитор робить висновок про достовірність, доцільність та законність відображення в бухгалтерському обліку і звітності дій і подій, здійснених економічним суб'єктом за весь період, який перевіряється. Такі перевірки є найточнішими, а ступінь ризику невиявлення зводиться до мінімального. Проте вони потребують дуже великих трудових і матеріальних затрат. Тому при проведенні традиційних перевірок (обов'язковий аудит або аудит на замовлення клієнта)

суцільна перевірка недоцільна. Такі перевірки застосовуються для встановлення доказів та визначення заподіяної шкоди в результаті різного роду правопорушень. Як правило, суцільні перевірки проводяться на замовлення правоохоронних органів.

Вибіркова перевірка передбачає застосування аудиторських процедур менше ніж до 100% масивів інформації, які дають змогу аудитору отримати аудиторські докази і, оцінивши окремі характеристики вибраних даних, поширити дієвість цих доказів на всю сукупність даних. Ризик невиявлення збільшується, оскільки за межами вибірки можуть залишатися факти порушень та помилок. Тому аудитор повинен уважно формувати вибірку з урахуванням мети аудиту, сукупності даних (генеральної сукупності) і обсягу вибірки. Вибірка повинна бути репрезентативною, тобто відображати всі основні властивості генеральної сукупності. Вибірковий метод перевірки дає змогу аудитору з найменшими витратами отримати результат про довіру до системи внутрішнього контролю суб'єкта господарювання та скласти думку про достовірність, доцільність і законність господарських операцій, відображених у бухгалтерському обліку і звітності.

Якщо при вибіркового дослідженні встановлені серйозні порушення або помилки, то відповідна сукупність інформації повинна бути перевірена суцільним методом. Так, наприклад, вибірковою перевіркою були встановлені помилки в утриманні прибуткового податку з робітників і службовців. У такому разі виникає необхідність суцільним методом перевірити цю ділянку бухгалтерського обліку і відповідні показники звітності.

Аналітична перевірка — це оцінка фінансових показників за допомогою вивчення вірогідних залежностей між ними.

Комбінована перевірка — це поєднання суцільної, вибіркової і аналітичної перевірок.

Аудиторська перевірка — це складний і тривалий процес. Аудитори постійно працюють над тим, щоб максимально скоротити час перевірок, не занижуючи при цьому їх якості і не збільшуючи аудиторського підприємницького ризику. Вирішення даної проблеми можливе лише за умови формування чіткої *методики аудиту*, під якою мають на увазі послідовність і порядок застосування окремих методів аудиторської перевірки та її організації з метою встановлення об'єктивної істини щодо будованої інформації і доведення цієї істини через аудиторський висновок до користувачів фінансової звітності й аудиту.

Складовою частиною методики аудиту є аудиторські процедури.

Аудиторські процедури — це відповідний порядок і послідовність дій аудитора для одержання необхідних аудиторських доказів на конкретній ділянці аудиту

1.5. Види аудиту та аудиторських послуг

Аудит — це молода і нова наука в Україні, але законодавча діяльність у цій сфері дуже активна, хоч іноді суперечить здоровому глузду. Так, на сьогодні існують різні підходи до класифікації аудиту що пояснюється застосуванням для цього різних ознак та методів. Це залишає великий простір суб'єктивізму, перешкоджає застосуванню класифікації на практиці, не забезпечує достатньої повноти розробки існуючих форм та способів здійснення аудиту. У різних підручниках надаються «свої» підходи¹.

В них аудит поділяють на фінансовий, управлінський, операційний (аудит операцій) і соціальний. Зовсім недавно з'явилися державний аудит екологічний, енергетичний, внутрішній, зовнішній і також кабінетний.

Аудит повинен захищати не тільки інтереси власника, але й держави, вирішувати проблеми, які стоять перед народним господарством країни.

Ось чому об'єктом державного аудиту визначена діяльність підконтрольних підприємств, бюджетних установ постановою Кабінету Міністрів України (КМУ) від 31.12.2005, №177, а також виконання бюджетних програм постановою КМУ від 10.08.2004, №1017.

Право на здійснення державного аудиту покладене на Контрольно-ревізійне управління.

Чинні законодавчі положення узаконюють кілька різновидів державного фінансового аудиту.

Це аудит ефективності виконання бюджетних програм, аудит діяльності бюджетних установ, аудит діяльності державних підприємств, аудит систем внутрішнього контролю.

Сукупність цих різновидів аудиту забезпечує потенційні можливості охоплення контролем мікро та макроекономічного рівнів державних фінансів.

Так, наприклад, енергетичний аудит повинен «входити» в екологічний.

Потреба у такому аудиті досить велика досить велика, вважаючи те, що прийнята енергетична програма країни до 2030 року.

Отримав розвиток аудит управління якістю, який дозволяє досягти підприємством стандартів ISO 9001:2000. Нажаль, але управління і контроль кожним видом аудиту не завжди здійснюється Аудиторською палатою України. Багато суперечностей у класифікації екологічного,

¹ Кулаковська Л.П. Основи аудиту: курс лекцій. ЖІТІ, 2000, с. 89; Білуха М.Т. Курс аудиту: Підручник. — К.: Знання, 1999, с. 73—78; Бычкова С.М. Аудиторская деятельность. Теория и практика. — СПб: Лань, «Рута», 2002, с. 36—38 та інші.

внутрішнього аудиту. Не зважаючи на все це, усі види аудиту взаємопов'язані в єдиній системі контролю, спрямовані на вдосконалення підприємницької діяльності в умовах ринкової економіки. У той же час класифікація аудиту повинна здійснюватися з позиції «перевірки даних бухгалтерського обліку і показників фінансової звітності»¹.

Суть явища проявляється у його видах. Якщо підходити з цієї точки зору, то кількість видів аудиту значно скорочується.

Так, згідно з Законом «Про аудиторську діяльність» виділяється аудит з ініціативи суб'єктів господарювання (ініціативний) і у випадках, передбачених законодавством (обов'язковий).

Проведення аудиту є обов'язковим для:

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

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

3. Емітентів цінних паперів при отриманні ліцензії на здійснення професійної діяльності на ринку цінних паперів.

МСА виділяють внутрішній та зовнішній аудит.

Внутрішній аудит проводиться в середні підприємства на вимогу та за ініціативою його керівництва та від його імені. Внутрішній аудитор є штатним працівником підприємства, який під час проведення перевірки керується внутрішніми установчими документами.

Призначаються внутрішні аудитори адміністрацією підприємства. Міжнародними стандартами аудиту дається таке визначення: «Внутрішній аудит (Internal Auditing) — це діяльність з оцінювання, яка організована в межах суб'єкта господарювання і яку виконує окремий відділ. Функції внутрішнього аудиту охоплюють, зокрема, перевірку, оцінювання та моніторингу адекватності й ефективності функціонування систем бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю»².

¹ Див. Закон України «Про аудиторську діяльність» стаття 3.

² Міжнародні стандарти аудиту, надання впевненості та етики: К.: ТОВ ІАМЦ АУ «Статус», 2006, с. 235 (Глосарій термінів).

Міжнародним стандартом аудиту 610 «Розгляд роботи внутрішнього аудиту» передбачає, що обсяг і мета внутрішнього аудиту змінюється й залежить від розміру, структури суб'єкта господарювання, вимог його управлінського персоналу¹.

Як правило внутрішній аудит складається з одного або декількох наведених елементів:

- перевірка економічності та продуктивності діяльності, включаючи не фінансові заходи контролю суб'єкта господарювання;

- перевірка дотримання законів, нормативних актів та інших зовнішніх вимог, а також політики, директив управлінського персоналу та інших внутрішніх вимог.

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

Зовнішній аудитор повинен отримати достатнє розуміння функціонування внутрішнього аудиту для ідентифікації та оцінки ризиків суттєвих викривлень у фінансових звітах, а також для розробки та виконання подальших аудиторських процедур.

Ефективний внутрішній аудит часто дає змогу змінювати характер, визначати час, а також зменшувати обсяг процедур, що їх виконує зовнішній аудитор, але не може їх повністю включати.

Якщо зовнішній аудитор має намір використовувати конкретну роботу внутрішнього аудиту, йому слід оцінити цю роботу та виконати аудиторські процедури для підтвердження її відповідності своїм цілям. Чим це відрізняється внутрішній аудит, в чому його суть і як він виник більш детально ми розглянемо у частині 4.

Екологічний аудит виник у 70-ті роки XX століття у західних країнах. Існуючі форми моніторингу навколишнього середовища не дозволяють ефективно здійснювати контроль, забезпечувати безпечну для людини якість біосфери.

Моніторинг — це комплексна система спостережень, оцінки і прогнозування стану змін навколишнього середовища і відтворення ресурсів під впливом природоохоронних і антропогенних факторів.

Актуальність і невідкладність вирішення проблем моніторингових досліджень полягають в тому, що хоча й існує ряд відомчих спостережних систем за станом довкілля, але вони не зведені в єдиний комплекс і не можуть ефективно виконувати узагальнюючу функцію оцінки стану і рівня використання ресурсів, прогнозувати зміни і розробляти рекомендації для прийняття управлінських рішень щодо оптимізації господарської діяльності і природокористування в окремих регіонах.

¹ Там же, с. 684—685.

Спостереження за станом природних ресурсів в Україні здійснюють багато міністерств та відомств, які іноді не координують свої дії і не дозволяють отримати достовірну інформацію.

Ось чому виникає потреба у незалежному фінансовому контролі, який може ефективно здійснювати моніторинг за станом навколишнього середовища. Це означає, що сучасний аудитор повинен не тільки знати основи бух обліку, фінансово-господарської діяльності, але й природоохоронне законодавство.

Враховуючи важливість аудиту природоохоронної діяльності, 24.06.2004 року Верховною Радою України був прийнятий Закон «Про екологічний аудит». В ньому визначено, що «екологічний аудит — це документально оформлений системний незалежний процес оцінювання об'єкта екологічного аудиту, включає збирання і об'єктивне оцінювання доказів для встановлення відповідності визначених видів діяльності, заходів, умов, системи управління критеріям екологічного аудиту». При чому сертифікат на право проведення екологічного аудиту видається спеціально уповноваженим органом виконавчої влади з питань охорони навколишнього середовища на три роки.

Як же впливає природоохоронна діяльність на фінансову звітність підприємства у законі не розглядається. У той же час ці питання поставлені у Положенні з міжнародної практики аудиту 1010 «Вивчення питань, пов'язаних з охороною довкілля, аудиторській перевірці фінансових звітів».

У цьому Положенні сказано, що:

- набрання чинності законами та нормативними актами з охорони довкілля може спричинити знецінення активів і, як наслідок, необхідність зменшення їх балансової вартості;

- недотримання норм законодавства з охорони довкілля (що стосується, наприклад, наявних викидів і відходів) чи зміни в законодавстві, що мають ретроспективну силу, можуть вимагати нарахування сум для здійснення виправних заходів, виплати компенсації і оплати юридичних витрат;

- у деяких суб'єктів господарювання, наприклад, суб'єктів господарювання видобувних галузей, хімічної промисловості чи компаній з переробки відходів, можуть виникати екологічні зобов'язання як безпосередній побічний продукт їх основної діяльності;

- конструктивні зобов'язання, що впливають з добровільних дій (наприклад, суб'єкт господарювання може виявити забруднення ґрунту і не маючи юридичних обов'язків, вирішить усунути забруднення, піклуючись за свою репутацію і поліпшення відносин із суспільством);

- суб'єкт господарювання може бути зобов'язаний розкрити у примітках наявність непередбачених зобов'язань, якщо витрати, що стосуються питань, пов'язаних з охороною довкілля, неможна достовірно оцінити;

- в деяких випадках недотримання певних законів і нормативних актів з екології довкілля може вплинути на тривалість діяльності

суб'єкта господарювання з огляду на припущення про безперервність діяльності, а отже, «на розкриття інформації й основу для підготовки фінансових звітів»¹.

Нажаль згідно із українським законодавством у фінансовій звітності відсутні показники, на основі яких можна було б зробити еколого-економічний аудит. Тому і закон України «Про екологічний аудит» не працює в повній мірі.

На нашу думку, екологічний аудит повинен робити перевірку публічної бухгалтерської звітності, обліку, первинних документів і іншої інформації стосовно фінансово-господарської діяльності суб'єктів господарювання в області захисту біосфери з метою забезпечення достовірності їх звітності, обліку, його повноти, відповідності діючому законодавству і встановленим нормативам.

Таке визначення екоаудиту показує, що основним споживачем отриманої інформації можуть бути не тільки податкові адміністрації, але й державні природоохоронні органи, господарчі комплекси.

Це означає, що сучасний аудитор повинен не тільки знати основи бухгалтерського обліку, фінансово-господарської діяльності але й природоохоронне законодавство.

Слід зазначити, що крім аудиту підприємств існує аудит банків. Положенням з міжнародної практики аудиту 1004 «Взаємовідносини інспекторів з банківського нагляду та зовнішніх аудиторів» передбачається, що «мета аудиторської перевірки фінансових звітів банку зовнішнім аудиторам — надати незалежному аудиторіві можливість висловити думки про те, чи складені фінансові звіти банку у всіх суттєвих аспектах відповідно до встановленої концептуальної основи фінансової звітності»².

Звичайно, щоб бути аудитором банків потрібно знати банківське законодавство, яке має свої особливості. Здійснює сертифікацію таких аудиторів та керує їх діяльністю Національний банк України.

На сьогодні саме так, як показано на рис. 1.5, розділяються на загальні види аудиторські послуги за МСА.

Аудитори повинні надавати замовникам свої послуги згідно чинного законодавства України.

Закон України «Про аудиторську діяльність» (в редакції від 14 вересня 2006 р. № 140-V (додаток А), у ст. 3, **визначає аудиторську діяльність як:**

- Організаційне і методичне забезпечення аудиту;
- Практичне виконання аудиторських перевірок (аудит);
- Інші аудиторські послуги.

¹ Міжнародні стандарти аудиту, надання впевненості та етики: К.: ТОВ ІАМЦ АУ «Статус», 2006, с. 938—940.

² Міжнародні стандарти аудиту, надання впевненості та етики: К.: ТОВ ІАМЦ АУ «Статус», 2006. — С. 792.



Рис. 1.5. Аудиторські послуги за МСА

Інші аудиторські послуги, перелічені в Законі, згідно цієї ж статті, досить обмежені:

- Ведення та відновлення бухгалтерського обліку;
- Консультації з питань бухгалтерського обліку та фінансової звітності;
- Експертизи та оцінка стану фінансово-господарської діяльності;
- Інші види економіко-правового забезпечення господарської діяльності



В Законі сказано, що «Перелік послуг, які можуть надавати аудитори (аудиторські фірми) визначаються АПУ відповідно до стандартів аудиту (ст. 3, абз. 7)».

АПУ відповідно до цих вимог, встановила Перелік послуг, які можуть надавати аудитори (аудиторські фірми) — *рішення від 27.09.2007 р. № 182/5*. Цей перелік повинен знати кожний суб'єкт аудиту в Україні.

Надання послуг, перелічених в цьому Переліку, дає аудиторам можливість розширити поле своєї діяльності, «відірватися» від перевірок виключно бухгалтерського та податкового обліку, та нарешті «розкрити очі» замовникам на наші професійні можливості.

З урахуванням положень вказаного вище Переліку, **предметом нашої діяльності можуть бути:**

1. Завдання з надання впевненості (аудит, огляд, інші завдання що не є аудитом чи оглядом — **всього 17 видів замовлень**, серед яких і оцінка, і експертизи, і розрахунки, і перевірки прогностичної інформації, оцінка ефективності діяльності, і навіть оцінка рівня професійних знань персоналу замовника, тощо);

2. Супутні послуги (замовлення на виконання погоджених процедур стосовно фінансової інформації, підготовка фінансової інформації);

3. Інші послуги (всього 21 вид), від ведення або поновлення бухгалтерського обліку до консультування замовника з широкого кола питань управління бізнесом; представлення інтересів замовника в суді чи державних органах з питань обліку, аудиту, оподаткування, тощо);

4. Організаційне та методичне забезпечення аудиту (розробка і видання методичних матеріалів, проведення тренінгів для аудиторів, здійснення заходів з контролю якості аудиторських послуг).

Таким чином професійні аудиторські послуги мають два вектори направленості : один — на замовника зі сфери бізнесу; другий — на аудиторські спільноту. Приблизно, використовуючи побутову мову, аудитори можуть здійснювати такі види діяльності (табл. 1.3)

Таблиця 1.3

**ПОСЛУГИ, ЩО НА ЗАКОННИХ ПІДСТАВАХ
НАДАЮТЬ АУДИТОРИ В УКРАЇНІ (ФРАГМЕНТ)**

Види послуг	Підстава (Закон, Перелік АПУ)
Обов'язковий аудит фінансової звітності згідно вимог ДКЦПФРУ, Держфінпослуг, НБУ та інших державних органів виконавчої влади.	Закон, ст. 8, Перелік, п. 1.1
Огляд історичної фінансової інформації (фінансової звітності)	Закон, ст. 8, Перелік, п. 1.2
Перевірка системи внутрішнього контролю у замовника	Перелік, п. 1.3
Перевірка ефективності системи матеріального стимулювання персоналу замовника	Перелік, п. 1.3
Судова експертиза (за наявності свідцтва експерта)	Перелік, п. 1.3

Види послуг	Підстава (Закон, Перелік АПУ)
Оцінка вартості активів (за наявності свідоцтва оцінювача)	Перелік, п. 1.3
Перевірка відповідності рівня професійних знань штату бухгалтерії чи іншого підрозділу замовника сучасним вимогам (або встановленим вимогам у замовника)	Перелік, п. 1.3
Перевірка бізнес-планів або техніко-економічних обґрунтувань технічних чи інвестиційних проектів	Перелік, п. 1.3
Перевірка дебіторської заборгованості, перевірка балансу філії або дочірнього підприємства, перевірка обсягів продажу або закупівель, тощо	Перелік, п. 2.2.
Розрахунок дивідендів для виплати акціонерам	Перелік, п. 2.3.
Підготовка фінансової звітності філій	Перелік, п. 2.3.
Аутсорсинг (ведення бухгалтерії для замовника, складання фінансової звітності)	Перелік, п.п. 3.1, 3.2
Розробка статуту, наказів, протоколів засідань, облікової політики для замовника	Перелік п. 3.10
Проведення практичного семінару з питань застосування у замовника міжнародних стандартів фінансової звітності, організації системи внутрішнього контролю та аудиту, проведення систематичних тренінгів з питань безпеки бізнесу, тощо	Перелік, п. 3.11
Представлення у суді (замовник проти ДП) інтересів замовника з питань оподаткування, ведення обліку та складання податкової звітності	Перелік, п. 3.12.
Видання практичного посібника «Суттєвість в аудиті», видання книги «Надійність системи бухгалтерії в умовах кризи» або підручника «Фінансовий аналіз в бізнес практиці»	Перелік п. 4.1.
Проведення науково-практичного семінару для аудиторів-СПД «Досвід застосування МСА в аудиті»	Перелік, п. 4.2
Розробка для аудиторських фірм та приватних аудиторів системи внутрішнього контролю якості професійних послуг	Перелік, п. 4.3
Надання послуг з внутрішнього контролю якості аудиторам — СПД	Перелік, п. 4.3
Консолідація фінансової звітності замовника, трансформація звітності замовника за міжнародними стандартами	Перелік, п. 3.4.
Підготовка замовника до проходження на ІРО (вихід на міжнародні фондові біржі)	Перелік, п. 3.13

Але, слід нагадати, що складаючи відповідні угоди на надання професійних послуг, бажано дотримуватися у тексті угоди редакції виду послуги за безпосередньо відповідного пункту Переліку.

Таким чином, діяльність аудитора, наслідки якої потребують високої якості, можуть мати наступну форму і формат результату :

- **Перевірка** — *висновок та звіт, тільки звіт*;
- **Оцінка** — *акт, або висновок, або звіт*;
- **Прогноз** — *звіт*;
- **Аналіз** — *звіт*;
- **Порада** — *текст поради, рекомендації*;
- **Експертиза** — *висновок*;
- **Проект** — *документи проекту*;
- **Тестування** — *звіт*.

Будь яка форма послуги та у будь який формат її результату повинен відповідати вимогам, яка часто пишуть у тексті МСА «вимогам вищої якості».

1.6. Стандарти і вимоги до державного і незалежного професійного аудиту

В Україні аудит як професія легалізувався у 1993 році, згідно прийнятого Верховною Радою Закону України «Про аудиторську діяльність». За цим законом була створена Аудиторська палата України (*АПУ*), на яку покладено відповідальність за розробку та впровадження у аудиторську практику певних правил роботи аудиторів та етичних засад їх професійної діяльності. В цій роботі Аудиторські палаті допомагала і Спілка аудиторів України (*САУ*), яка у 1994 року об'єднавала в своїх лавах більше 2/3 всіх практикуючих аудиторів країни.

Практично з дня заснування *АПУ* намагалася запровадити стандарти аудиторської практики, запозичені з закордонних аналогів, перш за все з стандартів аудиту Міжнародної Федерації Бухгалтерів (МФБ).

В зв'язку з тим, що на той час термін «стандарт» сприймався у буквальному розумінні, було вирішено документи, що регламентують певні підходи до питань аудиторської практики, назвати «нормативами». До речі, термін «стандарт» (з англ. — *standard*) означає норму, зразок, мірило а стандартизація є встановлення єдиних норм та вимог до чого не будь, а термін «норма» (з англ. — *norma*) означає правило, зразок, певну кількість. «Норматив» по суті є кількісна характеристика певної норми.

Виходячи з цього термін «стандарти аудиту» більше підходять для регулювання професійної діяльності. Але на початку 90-х років АПУ ще не могла отримати офіційного дозволу від МФБ на застосування стандартів аудиту і було прийняте рішення про запровадження **націо-**

нальних нормативів України з аудиту (ННА), перше видання яких побачило світ наприкінці 1994 року.

Загальна кількість нормативів була обмежена — всього 7, серед яких були найважливіші, на думку тодішніх членів *АПУ*, на час становлення професійного аудиту в Україні. Це такі національні нормативи аудиту (ННА), як : ННА № 1 — Мета і завдання проведення аудиту; ННА № 2 — Договір на проведення аудиту; ННА № 3 — Основні принципи, які регулюють аудит; ННА № 8 — Аудиторські свідчення; ННА № 12 — Документальне оформлення аудиту; ННА № 13 — Аудиторський висновок; ННА № 4 — Планування аудиту.

І вже тоді Держава, через регуляторні органи, намагалася встановити свої галузеві вимоги до аудиторів — у 1995 році Фондом Державного майна були затверджені «Роз'яснення стосовно здійснення аудиторських перевірок фінансового стану підприємств, що приватизуються» а в 1997 році Державна комісія з цінних паперів та фондового ринку затвердила перші вимоги щодо аудиторської перевірки відкритих акціонерних товариств та підприємств — емітентів облігацій.

Розвиток професійної аудиторської діяльності підштовхнув *АПУ* до розширення числа національних нормативів з аудиту. Досить актуальною стала і проблема дотримання практиками аудиту чітких етичних засад професійної діяльності. Тому в грудні 1998 року *АПУ* затвердила **Національні нормативи аудиту в Україні та Кодекс професійної етики аудиторів України**, які вступили в силу з січня 1999 року. В тексті цих нормативів було використано термінологію стандартів аудиту МФБ, про те у передмові було посилення, що при тлумаченні окремих положень ННА слід надавати переважне право законодавству та нормативно-правовим актам України.

Всього до складу ННА /в редакції 1998 року / включалося 32 нормативи, які групувалися за розділами; **Вступний матеріал** (ННА 1 — Вимоги ННА; ННА 2 — Основні вимоги до аудиту); **Відповідальність** (ННА 3 — Мета та загальні принципи аудиту фінансової звітності, ННА 4 — Договір на проведення аудиту, ННА 5 — Контроль якості аудиторських послуг; ННА 6 — Документальне оформлення аудиторської перевірки; ННА 7 — Помилки та шахрайство; ННА 8 — Перевірка дотримання підприємством вимог законодавчих та нормативно-правових актів України); Планування (ННА 9 — Планування аудиту; ННА 10-Знання бізнесу клієнта; ННА 11 — Суттєвість та взаємозв'язок з ризиком аудиторської перевірки; **Внутрішній контроль** (ННА 12 — Оцінка системи внутрішнього контролю підприємства та ризику, пов'язаного з ефективністю її функціонування; ННА 13 — Аудит в умовах електронної обробки даних); **Аудиторські докази** (ННА 14 — Аудиторські докази; ННА 15 — Відношення аудитора до початкових залишків по рахунках обліку підприємства при першій аудиторській перевірці; ННА 16 — Аналітичні операції; ННА 17 — Вибіркова перевірка;

ННА 18 — Аудит облікових оцінок; ННА 19 — Споріднені сторони; ННА 20 — Події, що мають істотний вплив на аудиторський звіт і відбуваються після укладення фінансової звітності підприємства та аудиторського висновку; ННА 21 — Концепція діючого підприємства; ННА 22 — Інформація, що надається аудиторів керівництвом підприємства); **Використання роботи інших фахівців** (ННА 23 — Використання результатів роботи іншого аудитора; ННА 24 — Врахування роботи фахівця внутрішнього аудиту; ННА 25 — Залучення експертів); **Аудиторські висновки та звіти** (ННА 26 — Аудиторський висновок, ННА 27 — Інша інформація в документах, що стосуються перевіреної аудитором фінансової звітності підприємства); Окремі вимоги до аудиторських висновків та звітів (ННА 28 — Аудиторські висновки спеціального призначення; ННА 29 — Оцінка перспективної фінансової інформації); **Нормативи, які регулюють спеціальні умови проведення аудиту** (ННА 30 — Використання комп'ютерів в галузі аудиту, ННА 31 — Вплив системи електронної обробки даних на оцінку системи бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю, ННА 32 — Оцінка властивого ризику і ризику невідповідності внутрішнього контролю, їх вплив на незалежні процедури аудиторської перевірки). Був одночасно оприлюднений і Кодекс професійної етики аудиторів України, який включав у себе такі важливі розділи, як : основні засади етики аудитора, об'єктивність, вирішення етичних конфліктів, професійна компетентність, конфіденційність, податкова практика, закордонна діяльність, самореклама, незалежність, оплата за угодою і комісійні, несумісна з практикою аудиторів діяльність, грошові суми клієнтів, відносини з іншими аудиторами, реклама і пропозиція послуг.

Зміст Національних нормативів аудиту відображав і певні проблеми, що виявлялися у ході становлення професії. Так в ННА застосовувався термін «гарантія», що скоріше було не тільки невірним перекладом з англійської терміну «впевненість», а відображало вимогу замовників аудиту, які очікували певних гарантій по результатах аудиторських перевірок.

Намагання впливати на аудиторів приводило до того, що один і той же замовник укладав угоду на перевірку по черзі з різними аудиторськими фірмами (особливо при конфліктах між власниками підприємства) що приводило до того, що наступний аудитор перевіряв висновок попередника. Тому в ННА 2 — «Основні вимоги до аудиту» з'явилося два важливих пункти, які відсутні у стандартах аудиту МФБ, а саме : **п. 20**, за яким аудиторів заборонялося складати офіційний висновок про якість аудиторської перевірки іншим аудитором, та **п. 21**, який забороняв аудиторів висловлювати думку в аудиторському висновку або у аудиторському звіті стосовно фактів чи подій, сутність яких визначається карним або адміністративними Кодексами України. Таке визначення та оцінка визнавалася прерогативою судових органів.

Національні нормативи аудиту використовувалися вітчизняними незалежними аудиторами з 1999 до 2001 року, коли АПУ отримала від МФБ дозвіл на переклад стандартів МФБ, які були оприлюднені під назвою «**Стандарти аудиту та етики. Видання МФБ 2001 р.**» та рекомендувалися **АПУ** до застосування в аудиторській практиці країни. Видання складалося з 40 стандартів та 14 Положень з міжнародної практики аудиту. В цих стандартах вже не застосовувався термін «аудиторська гарантія» а було використано термін «впевненість». З'явилися стандарти по спеціалізованим сферам та супутнім послугам. Вперше наведено процедури міжбанківського підтвердження та надано опис дій аудиторів в умовах використання інформаційних комп'ютерних технологій, розгляду питань, пов'язаних з охороною довкілля та аудиторською перевіркою похідних фінансових інструментів. Стандарт № 240А — «Шахрайство та помилки» доповнився стандартом 240 — «Відповідальність аудитора за розгляд шахрайства та помилок під час перевірки фінансових звітів». З'явився стандарт 260 «Повідомлення інформації з питань аудиторської перевірки вищому управлінському персоналу» та стандарт 580 — «Пояснення управлінського персоналу», були ширше розписані аудиторські процедури, дано опис перевірки порівнюваних даних (стандарт 710) та інші суттєві редакційні та змістовні зміни і доповнення. Цікаво, що стандарти з аудиту МФБ, які почали називатися міжнародними стандартами (МСА), існували поряд з національними нормативами аудиту (ННА), бо останні не було ані скасовано а ні призупинено їхню дію. У 2003 році **АПУ** прийняла рішення про застосування в Україні Стандартів аудиту та етики Міжнародної Федерації Бухгалтерів в якості Національних стандартів аудиту, офіційно відмінила дію Національних нормативів України з аудиту та Кодекс етики аудитора України і в 2004 році оприлюднила стандарти МФБ вже як національні.

В зв'язку з тим, що МФБ постійно вносить зміни у стандарти обліку та аудиту, **АПУ** у 2006 році видала новітню редакцію професійних стандартів, яка називалася «Міжнародні стандарти аудиту, надання впевненості та етики» (див. рис. 1.6). Дещо змінилася як редакція, так і структура Кодексу професійної етики.

Взагалі міжнародні (а тепер вже і національні українські) стандарти аудиту висвітлюють та регулюють базові питання професійної аудиторської діяльності. При цьому ці питання пов'язані не тільки з процедурами надання послуг, а і з потенційним їх результатом для іміджу професії у суспільстві, або простіше кажучи — якістю та незалежністю аудиторів.

На сьогодні стандарти аудиту включають безпосередньо одну Концептуальну основу, 43 стандарти та 15 положень з аудиторської практики.

На сьогодні структура Кодексу професійної етики включає наступні елементи:

- **Громадські інтереси.** Визнається, що характерною рисою аудиту як професії є прийняття відповідальності перед громадськістю

- **Цілі.** Аудит повинен задовольняти чотири основні потреби : довіра, професіоналізм, якість послуг, конфіденційність.
- **Фундаментальні принципи.** Чесність, об'єктивність, професійна компетентність, конфіденційність, професійна поведінка, застосування технічних стандартів.



Рис. 1.6. Структура стандартів, виданих Радою з міжнародних стандартів аудиту та надання впевненості (видання 2006 р.)

- **Чесність та об'єктивність.**
- **Розв'язання етичних конфліктів.**
- **Професійна компетентність.**

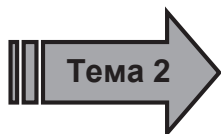
- Конфіденційність.
- Податкова практика.
- Міжнародна діяльність.
- Оприлюднення інформації.
- Незалежність (загрози незалежності та заходи по їх зменшенню).
- Професійна компетентність та обов'язки у зв'язку із залученням осіб, які не є бухгалтерами.
- Гонорари та комісійні.
- Платіжні засоби клієнта.
- Стосунки з іншими професійними бухгалтерами-практиками.
- Реклама та пропонування послуг.
- Конфлікт лояльності.
- Підтримка колег-професіоналів.
- Професійна компетентність.
- Надання інформації.

Таким чином редакція як самих стандартів аудиту та і Кодексу професійної етики все більше відповідає сучасним змінам в суспільстві, процесам глобалізації економічних та інформаційних відносин, інтеграційному руху європейських країн. Про те слід зважити на те, що стандарти аудиту не вимагають сліпого застосування. Вони є певною методичною базою для практикуючого аудитора. До того ж, всеохоплююче застосування єдиних стандартів поведінки, роботи, офіційних висловлювань, робить незалежний аудит зрозумілим для будь якого користувача, незалежного від того, чи країна (де такий користувач аудиторських послуг функціонує) вже давно знаходиться в ринкових умовах чи тільки трансформує свою економіку до ринкових вимог. Вільне перетікання капіталу заперечує кордони і, тим паче, унеможливує наявність будь яких невідповідностей в роботі бухгалтерів та аудиторів — саме тих професіоналів, що створюють інформаційну базу для прийняття інвестиційних або інших управлінських рішень різного рівня власниками.

Питання для самоконтролю

1. Коли і як виник аудит?
2. В чому полягає суть аудиту? Для чого він потрібен в ринковій економіці?
3. Назвіть права та обов'язки аудиторів?
4. Які бувають види аудиту?
5. Які методи використовуються в аудиті?
6. Назвіть загальні принципи аудиту.
7. В чому полягає суть предмету та методу аудиту?
8. Які бувають види аудиторських послуг?
9. Яка хронологія розвитку аудиту?
10. Назвіть стандарти і вимоги до державного і незалежного професійного аудиту.

ТЕОРЕТИКО-МЕТОДОЛОГІЧНІ ЗАСАДИ ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО АУДИТУ



ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ ДЕРЖАВНОГО АУДИТУ

- 2.1. Сутність державного аудиту.
- 2.2. Суб'єкти державного аудиту.
- 2.3. Стандарти державного аудиту.
 - 2.3.1. Принципи державного аудиту.
 - 2.3.2. Стандартні вимоги до вищих органів фінансового контролю та державних аудиторів.
 - 2.3.3. Стандарти проведення державного аудиту.
 - 2.3.3.1. Стандарт «Планування».
 - 2.3.3.2. Стандарт «Нагляд за проведенням аудиту».
 - 2.3.3.3. Стандарт «Аналіз і оцінка системи внутрішнього управління і контролю, яка застосовується на об'єкті, що перевіряється».
 - 2.3.3.4. Стандарт «Дотримання законів і нормативних актів».
 - 2.3.3.5. Стандарт «Доказова інформація».
 - 2.3.3.6. Стандарт «Аналіз фінансових звітів» аудиту.
 - 2.3.3.7. Стандарт «Правила складання звітів».

2.1. Сутність державного аудиту

Уперше у українському законодавстві термін «аудит» у контексті державних фінансів було застосовано у 2001 р. в Бюджетному кодексі України. Хоча тлумачення цього терміну у кодексі відсутнє, але у ньому було визначено контрольно-розрахункові органи, що здійснюють аудит на всіх стадіях бюджетного процесу. Бюджетний кодекс не тільки дозволяє, а й вимагає від державних органів та розпорядників бюджетних коштів здійснення аудиту. І цілком очевидно, що зазначений аудит не є тим аудитом, що здійснюється в Україні відповідно до Закону України «Про аудиторську діяльність».

Першим кроком для створення правових засад запровадження державного аудиту в Україні стала Концепція застосування програмно-цільового методу у бюджетному процесі, прийнята розпорядженням Кабінету міністрів України від 14 вересня 2002 року № 538-р. Згодом до нормативних документів було внесено низку змін та доповнень. Зокрема, ГоловКРУ України ініціювало схвалені Урядом 15 жовтня 2003 року зміни до постанови Кабінету Міністрів України від 8 серпня 2001 року № 955 «Про затвердження порядку планування контрольно-ревізійної роботи органами державної контрольно-ревізійної служби», якою вперше передбачалося планування аудитів ефективності.

Важливу роль у формуванні нормативної бази відіграла Стратегія ДКРС в Україні на 2003—2005 роки, затверджена наказом Міністерства фінансів України від 26.11.2002 р № 997¹. У цьому документі йдеться про «...впровадження у практичну роботу, нарівні з ревізіями та перевітками, аудиту фінансово-господарської діяльності бюджетних установ та аудиту ефективності виконання державних програм з метою оцінки повноти досягнення поставлених цілей».

У 2004 році Рахунковою палатою України був прийнятий Стандарт про порядок підготовки і проведення перевірок та оформлення їх результатів. Цей Стандарт розроблений у відповідності до Закону України «Про Рахункову палату», Бюджетним кодексом України, іншими нормативно-правовими актами, які регулюють взаємовідносини у сфері контролю за використанням державних коштів. Ним було встановлено правила та процедури проведення перевірок Рахунковою палатою з урахуванням стандартів аудиту INTOSAI (Міжнародної організації вищих органів контролю державних фінансів).

Наступним кроком у запровадженні державного аудиту став прийнятий парламентом 01.11.2005 року Закон України «Про управління об'єктами державної власності»². Статтями даного Закону було встановлено, що органи державної контрольно-ревізійної служби здійснюють державний аудит суб'єктів господарювання державного сектору економіки, спрямований на запобігання фінансовим порушенням, забезпечення ефективного використання бюджетних коштів, державного майна.

Державний аудит — це форма державного фінансового контролю, спрямована на сприяння бюджетним установам, державним підприємствам, а також суб'єктам господарювання, які отримують державні кошти, у запобіганні фінансовим порушенням, ефективному використанні бюджетних коштів державного та комунального майна, правильності ведення бухгалтерського обліку та складання достовірної фінансової звітності.

¹ Наказ Міністерства фінансів України від 26.11.2002 р № 997

² Закон України «Про управління об'єктами державної власності»

Метою державного аудиту являється встановлення законності та ефективності використання державних чи комунальних коштів і майна, інших активів держави, правомірності фінансового управління і функціонування системи внутрішнього контролю.

Виходячи з цього, можна визначити, що головними його завданнями є:

- здійснення перевірок спрямованих на визначення законності і своєчасності руху бюджетних і позабюджетних коштів, які надаються відповідним підприємствам, організаціям;
- визначення ефективності і доцільності витрачання державних коштів і майна;
- надання оцінки формування і рівню виконання місцевого бюджету;
- аналіз виявлених відхилень від установлених показників;
- визначення шляхів удосконалення управління бюджетними коштами, державним та комунальним майном, в тому числі можливості збільшення доходів бюджету;
- організації дієвого внутрішньогосподарського фінансового контролю.

Предметом державного аудиту виступає: діяльність державних установ та інших організацій — одержувачів державних ресурсів, яка пов'язана з використанням державних фінансів, державного майна, інших активів і пасивів, що належать державі, отриманих на виконання покладених на них функцій або бюджетних програм. Основними критеріями державного аудиту є економічність, продуктивність та ефективність.

Що ж стосується *об'єктів державного аудиту*, то до них слід віднести:

1) діяльність і функції державних органів влади, бюджетних установ, організацій — одержувачів державних коштів, державного чи комунального майна та суб'єктів господарювання державного сектору економіки;
2) кошти, що надані з державного бюджету та місцевих бюджетів, та (або) цільових загальнодержавних фондів на реалізацію державних завдань, виконання загальнодержавних, бюджетних програм;
3) державну і комунальну власність, природні та інші державні ресурси;
4) державні кредити та позики, надані під гарантії Уряду України;
5) планові документи та господарські договори;
6) дані бухгалтерського обліку та звітності;
7) систему внутрішнього фінансового управління і контролю.

Державний аудит здійснюється як на мікро-, так і на макроекономічному рівнях державних фінансів. Об'єктами дослідження державного аудиту макроекономічному рівні є: виконання планів соціального й економічного розвитку країни, окремих регіонів; використання ре-

сурсів країни, діяльність окремих міністерств, відомств та інших урядових структур, а мікрорівні — фінансово-господарську діяльність підприємств та бюджетних установ та організацій. Тобто, на макроекономічному рівні державний аудит виступає як одна з організаційних форм державного контролю й розв'язує стратегічні завдання. На мікроекономічному рівні результати діяльності державних аудиторів становлять невід'ємну частину інформаційного забезпечення управління суб'єктами господарської діяльності.

Варто зазначити, що види державного аудиту можна класифікувати за різними ознаками (див. малюнок 1).

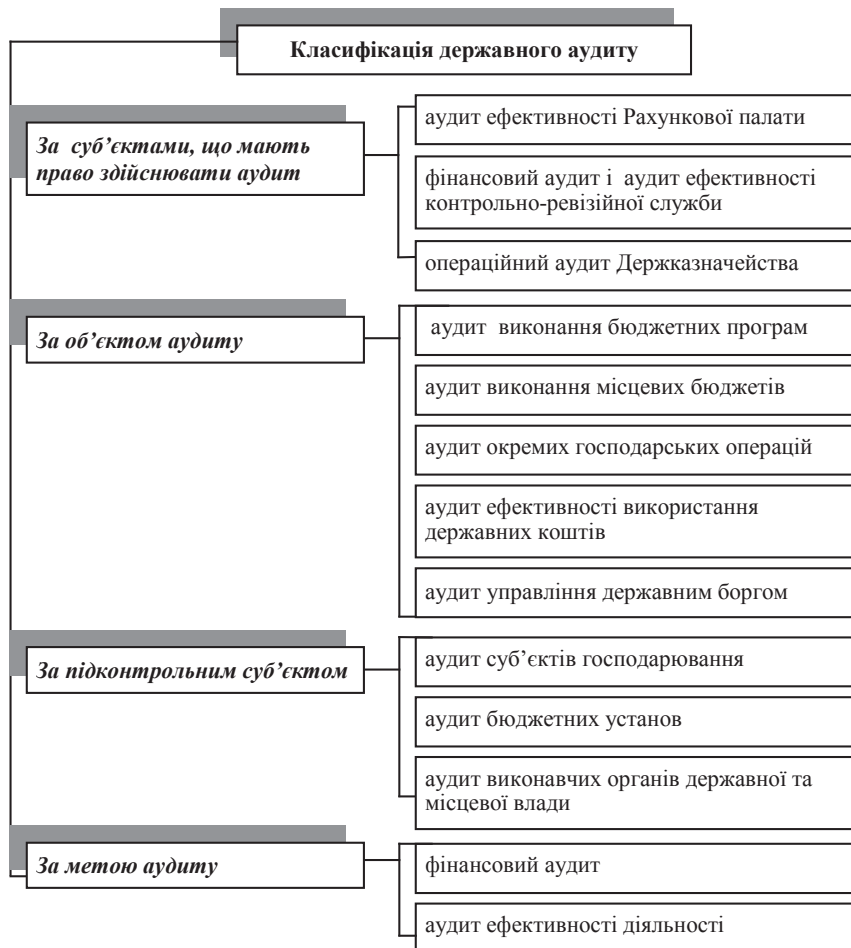


Рис. 1.4. Класифікація видів державного аудиту

Державний аудит, за метою проведення, відповідно до стандартів INTOSAI (1992 та 2004 років відповідно), складається із двох основних видів — *фінансового аудиту* (regularity audit) та *аудиту ефективності діяльності* (performance audit).

Державний фінансовий аудит передбачає такі операції:

— засвідчення фінансової відповідальності структур, які зобов'язані звітувати про свою діяльність, що передбачає перевірку та оцінку бухгалтерської документації і підготовку висновку стосовно фінансових звітів;
— засвідчення фінансової відповідальності всього державного апарату в цілому;
— перевірка операцій та фінансової системи, а також оцінка стану дотримання об'єктом аудиту чинних законодавства та нормативних актів;
— перевірка системи внутрішнього управління і контролю та функцій внутрішнього аудиту;
— перевірка правильності та доцільності адміністративних рішень, які приймаються об'єктом аудиту;
— відзначення всіх інших моментів, які були виявлені під час перевірки або мають відношення до неї, які ВОФК вважає за необхідне відзначити.

Державний аудит ефективності передбачає визначення обсягів економічності, результативності та ефективності:

— визначення обсягів економічності, досягнутої в управлінні завдяки застосуванню ефективних адміністративних практики та принципів та впровадженню ефективної управлінської політики;
— перевірка ефективності використання людських, фінансових та інших ресурсів і перевірка систем інформації, оцінки результатів та їх моніторинг; аналіз заходів, вжитих об'єктом аудиту для усунення виявлених недоліків;
— перевірка результативності діяльності щодо виконання намічених цілей об'єкта аудиту та аналіз фактичних наслідків діяльності у порівнянні із запланованими.

Буває так, що відповідні сфери цих переплітаються між собою, у такому випадку класифікація того чи іншого з цих аудитів залежатиме від їхньої кінцевої мети.

Кожний з цих аудитів має переваги та недоліки.

Переваги фінансового аудиту можна пояснити тим, що збирання доказів/фактів зосереджено на внутрішній системі, масштаб роботи менший, аудиторська діяльність є більш одноманітною. До недоліків відносять те, що аудиторські коментарі характеризують потенційні, а не фактичні впливи виявленого в системі.

Переваги аудиту ефективності полягають у концентрації на результатах діяльності; формулюванні відповідей про те, що було, і те, чого не було досягнуто; забезпеченні коментарів щодо якості тощо. Недоліком є більш широкий масштаб, тобто необхідність врахування крім внутрішніх, ще й зовнішніх доказів/фактів.

Як впливає із загальноприйнятих стандартів INTOSAI, якщо фінансовий аудит — це дослідження фінансової підзвітності, систем внутрішнього контролю і аудиту та окремих трансакцій у підконтрольних організаціях, то аудит ефективності діяльності пов'язаний з аудитом економічності, ефективності та результативності адміністративної діяльності і включає:

1) аудит економічності адміністративної діяльності з огляду на кращі адміністративні принципи, практику та управлінську політику;

2) аудит ефективності використання трудових, фінансових та інших ресурсів, а також процедур, яких дотримуються підконтрольні організації для виправлення виявлених недоліків;

3) аудит результативності адміністративної діяльності з огляду на досягнення цілей підконтрольними організаціями, а також аудит фактичного впливу діяльності порівняно з очікуваним впливом.

Так, аудит ефективності Рахункової палати представляє собою перевірку органів державної влади та інших розпорядників і одержувачів держаних коштів у цілях визначення ефективності використання ними державних коштів, отриманих для виконання покладених на них функцій і поставлених завдань, функцій або реалізації програм (наприклад, держаних цільових програм, програм розвитку регіонів тощо).

Проведення державного фінансового аудиту (ДФА) Контрольно-ревізійною службою України регламентовано законодавчими та нормативно-правовими актами України. Цей вид контролю не є фіскальним заходом, а спрямований на налагодження фінансової дисципліни, упередження порушенням з метою максимального досягнення ефективності використання бюджетних та державних коштів, а також матеріальних ресурсів.

На сьогоднішній день існує п'ять різновидності державного аудиту, що проводиться контрольно-ревізійною службою України, це:

- аудит бюджетних установ;
- аудит суб'єктів господарювання;
- аудит виконання бюджетних програм;
- аудит виконання місцевих бюджетів;
- операційний аудит.

Державний аудит діяльності бюджетних установ є фінансовим аудитом, спрямованим на запобігання фінансовим порушенням та забезпечення достовірності фінансової звітності. Завданням аудиту є сприяння бюджетним установам в забезпеченні правильності ведення бухгалтерського обліку, законності використання бюджетних коштів, державного і комунального майна, складанні достовірної фінансової звітності та організація внутрішнього фінансового контролю.

Аудит діяльності суб'єктів господарювання також є фінансовим аудитом, якій направлений на оцінку рівня управління фінансово-господарською діяльністю суб'єкта господарювання та полягає у забезпеченні дотримання вимог законодавства, актів і рішень органів управління та

суб'єкта господарювання, достовірності даних бухгалтерського обліку та фінансової звітності, збереження активів, досягнення визначених цілей і завдань з виконання показників його діяльності.

Суть фінансового аудиту виконання бюджетних програм — аудиту ефективності, полягає на визначенні ефективності використання бюджетних коштів для реалізації запланованих цілей та встановлення факторів, які цьому перешкоджають, та який здійснюється з метою розроблення обґрунтованих пропозицій щодо підвищення ефективності використання коштів державного та місцевого бюджетів у процесі виконання бюджетних програм.

Основними завданнями цього аудиту є оцінка виконання результативних показників бюджетних програм та їх ефективності, виявлення упущень і недоліків організаційного, нормативно-правового та фінансового характеру та визначення ступеня їх впливу на реалізацію запланованих цілей, а також розроблення пропозицій щодо шляхів підвищення ефективності використання бюджетних коштів.

Аудит виконання місцевих бюджетів, як аудит ефективності, проводиться з метою перевірки та аналізу фактичного виконання місцевого бюджету, ефективності використання бюджетних коштів, майна та інших активів, достовірності фінансової звітності, функціонування системи внутрішнього контролю. Завдання полягає в оцінці формування і рівня виконання бюджету, встановлення причин, що негативно на це впливають, визначення шляхів удосконалення управління комунальними коштами, майном та іншими активами, в тому числі щодо можливості збільшення доходів місцевого бюджету.

Основним завданням аудиту окремих господарських операцій Контрольно-ревізійних служб України є сприяння забезпеченню суб'єктами господарювання законного та ефективного використання державних чи комунальних коштів та/або майна, інших активів держави, правильності ведення бухгалтерського обліку, складення достовірної фінансової звітності.

За інституційною ознакою державний аудит підрозділяється на аудит Рахункової палати та аудит Контрольно-ревізійної служби України.

2.2. Суб'єкти державного аудиту

Головними суб'єктами державного аудиту є Рахункова палата та Контрольно-ревізійне управління України. Інші органи державної влади: Державне казначейство України, Державна податкова служба України, Державна митна служба та інші, проводять державний аудит як фіскальні заходи, тому по суті вони не є аудитом — як формою фінансового контролю, незважаючи на назву.

Рахункова палата, що функціонує з 1997 року є вищим органом фінансового контролю в Україні. Діяльність Рахункової палати, регламентується також Законом України «Про Рахункову палату України». Рахункова палата утворюється Верховною Радою України і підзвітна їй. Склад Рахункової палати призначається Верховною Радою України шляхом таємного голосування.

Взаємовідносини Рахункової палати з Верховною Радою України будуються на основі підзвітності. При цьому зберігається її незалежний статус як органу спеціальної конституційної компетенції.

Рахункова палата щорічно звітує перед Верховною Радою України про результати своєї діяльності. За згодою Верховної Ради України її Комітети можуть заслуховувати доповіді, інформації (повідомлення) Рахункової палати про підсумки проведених перевірок, ревізій і обстежень у відповідності з термінами, необхідними для виконання цих доручень.

Відносини з іншими державними органами Рахункова палата буде на основі організаційної і функціональної незалежності, в межах, визначених чинним законодавством повноважень.

Рахункова палата є одним з органів, який має повноваження по контролю за дотриманням бюджетного законодавства. Згідно з Законом України «Про Рахункову палату» вона є постійно діючим органом контролю, утвореним Верховною Радою України, підпорядкованим і підзвітним їй. Оскільки Конституцією України до повноважень Верховної Ради України віднесено контроль за виконанням державного бюджету, цей контроль парламент здійснює як безпосередньо, так і через створену ним Рахункову палату, яка стежить за законним використання коштів державного бюджету від імені Верховної Ради України.

Бюджетним кодексом України до повноважень Рахункової палати з контролю за дотриманням бюджетного законодавства віднесено контроль за:

- використанням коштів Державного бюджету України відповідно до закону про Державний бюджет України;
- утворенням, обслуговуванням і погашенням державного боргу України;
- ефективністю використання та управління коштами Державного бюджету України;
- використанням бюджетних коштів у частині фінансування повноважень місцевих державних адміністрацій та делегованих місцевому самоврядуванню повноважень органів виконавчої влади по доходах і видатках.

Законом України «Про Рахункову палату» її повноваження поширюються на Верховну Раду, органи виконавчої влади, Національний банк, Антимонопольний комітет, Фонд державного майна та інші державні органи і установи, створені згідно з законодавством України.

Рахункова палата має право контролювати також місцеві державні адміністрації та органи місцевого самоврядування, підприємства, установи, організації, банки, кредитні установи, господарські товариства, страхові компанії, інші фінансові установи і їх спілки, асоціації, а також інші об'єднання незалежно від форм власності, недержавні фонди та інші недержавні некомерційні громадські організації у тій частині їх діяльності, яка пов'язана з використання коштів Державного бюджету України.

Тобто, усі операції, що мають фінансові наслідки для Державного бюджету України, які здійснюються у ході своєї діяльності будь-які установи, організації, суб'єкти підприємницької діяльності, незалежно від форми власності, є об'єктом контролю з боку Рахункової палати.

З 1998 році Рахункова палата України є членом Міжнародної організації Вищих органів фінансового контролю (INTOSAI), а у 1999 році її прийнято до Європейської організації Вищих органів фінансового контролю (EUROSAI). Тобто, з 1998 року Рахункова палата визнана міжнародною спільнотою як вищий орган державного фінансового контролю в Україні. Інші вищі органи фінансового контролю іноземних держав також активно співпрацюють з нею. Так, на сьогодні Рахунковою палатою підписано угоди про співробітництво з вищими контрольними органами Польщі, Російської Федерації, Республіки Болгарії, Республіки Молдова, Республіки Білорусь, Грузії, Литовської Республіки, Угорщини, Республіки Корея, Китайської Народної Республіки. Вона плідно співпрацює з відповідними Комітетами INTOSAI та EUROSAI.

Рахункова палата є органом, який дає суспільству та органам влади незаангажовану реальну інформацію щодо стану управління коштами Державного бюджету України.

Аудитори Рахункової палати застосовують системний підхід до організації проведення перевірок і аналізу їх результатів. У щоденній роботі фахівці Рахункової палати велику увагу приділяють аналітичній діяльності, оцінці ефективності управління об'єктами перевірки.

Рахункова палата у своїй діяльності керується принципами законності, плановості, об'єктивності, незалежності і гласності, розглядаючи закон про державний бюджет як концентроване вираження економічної політики на відповідний рік.

Контрольно-ревізійна служба України

Головне контрольно-ревізійне управління України є центральним органом виконавчої влади, який забезпечує в установленому порядку реалізацію державної політики у сфері державного фінансового контролю за використанням відповідно до законодавства підприємствами, установами і організаціями, незалежно від форми власності, відомчої належності та підпорядкованості, коштів бюджетів усіх рівнів та позабюджетних фондів, збереженням державного і комунального майна, веденням бухгалтерського обліку і фінансової звітності.

Головне контрольно-ревізійне управління України, контрольно-ревізійні управління в регіонах є юридичними особами, мають самостійні кошториси, рахунки в банках, печатки із зображенням Державного герба України. До складу державної контрольно-ревізійної служби в Україні входять: ГоловКРУ України, контрольно-ревізійні управління в Автономній Республіці Крим, 24 областях, містах Києві і Севастополі та 562 контрольно-ревізійних відділів в районах, містах і районах у містах.

Законодавчими та нормативно-правовими актами, які забезпечують діяльність органів державної контрольно-ревізійної служби в Україні, є Закон України «Про державну контрольно-ревізійну службу в Україні», Укази Президента України «Про заходи щодо підвищення ефективності контрольно-ревізійної роботи», «Про Положення про Головне контрольно-ревізійне управління України» та інші.

Головним завданням державної контрольно-ревізійної служби є здійснення державного контролю за витрачанням коштів і матеріальних цінностей, їх збереженням, станом і достовірністю бухгалтерського обліку і звітності в міністерствах, відомствах, державних комітетах, державних фондах, бюджетних установах, а також на підприємствах і в організаціях, які отримують кошти з бюджетів усіх рівнів та державних валютних фондів, розроблення пропозицій щодо усунення виявлених недоліків і порушень та запобігання їм у подальшому.

Органи державної контрольно-ревізійної служби України здійснюють контроль за:

- 1) цільовим та ефективним використанням коштів державного бюджету та місцевих бюджетів;
- 2) цільовим використанням і своєчасним поверненням кредитів, одержаних під гарантію Кабінету Міністрів України;
- 3) порядком ведення бухгалтерського обліку та достовірністю звітності про виконання Державного бюджету України та місцевих бюджетів, кошторисів.

Головне контрольно-ревізійне управління України та органи державної контрольно-ревізійної служби на місцях, виконуючи свої функції, самостійно планують і проводять ревізії, перевірки та аудит.

Державний аудит здійснюють посадові особи контрольно-ревізійної служби, яка наділена повноваженнями на здійснення аудиту — державні аудитори, які відповідно до вимог законодавства з питань фінансово-господарської діяльності підприємств, бюджетних установ та організацій, досконало володіти правилами ведення бухгалтерського обліку, складання фінансової звітності, методами фінансового контролю та аудиторськими процедурами, уміти оцінювати можливі ризики виникнення фінансових порушень, мати навички проведення аналізу фінансово-господарської діяльності, оцінки ефективності, визначення необхідних процедур закупівлі, надання письмових рекомен-

дацій щодо усунення виявлених недоліків (порушень), складання аудиторських звітів.

З огляду на завдання фінансового аудиту та аудиту ефективності, державні аудитори повинні будувати партнерські стосунки з посадовими особами підприємств та бюджетної установи, об'єктивно оцінювати результати аудиту та його окремих процедур, надавати керівництву установи коректні та вичерпні рекомендації, які базуються виключно на чинних нормативно-правових актах.

2.3. Стандарти державного аудиту

Загальна основа системи стандартів Міжнародної організації вищих органів фінансового контролю (INTOSAI) була розроблена на базі Лімської та Токійської декларацій, документів, ухвалених на конгресах INTOSAI, а також доповіді групи експертів Організації Об'єднаних Націй з питань бухгалтерського обліку в державному секторі та контролю державних фінансів в країнах, що розвиваються.

Стандарти INTOSAI з аудиту поділяються на чотири категорії:

1) **загальні стандарти** (визначають питання: незалежності, компетентності, належної старанності, відбору і навчання й підвищення кваліфікації персоналу, підготовки інструкцій, підтримки кваліфікації та досвіду);

2) **стандарти виконання аудиту** (визначають питання: планування, нагляду та огляду, внутрішнього контролю, відповідності законодавству та нормативно-правовим актам, аудиторських доказів/фактів, аналітичних процедур);

3) **стандарти звітування** (визначають правила складання звіту, повноти, завершеності, відповідності тематиці, своєчасності тощо).

У світовій практиці широко використовується єдина загальноприйнята термінологія у сфері державного аудиту.

2.3.1. Принципи державного аудиту

Розроблені INTOSAI стандарти дозволяють визначити принципи та методи перевірки, зокрема перевірки систем, що застосовують автоматизовану обробку даних. Ці стандарти мають розглядатися в конституційному, правовому й іншому контекстах вищого органу фінансового контролю (ВОФК).

Базові принципи — це прогнози, передумови, логічні принципи та умови, що становлять підвалини розробки стандартів перевірки; ці загальні основи дозволяють державному аудиту складати висновки і звіти, зокрема, у випадках відсутності жодного чітко визначеного стандарту.

Базові принципи та стандарти аудиту мають бути взаємопов'язаними. Вони спрямовують роботу державний аудитора, допомагають йому визначити межі своїх досліджень і характер процедур, які мають застосовуватися. Якість результатів перевірки оцінюється саме через призму стандартів аудиту.

Право тлумачити та пояснювати ці стандарти, зміни та доповнення до яких може вносити Конгрес INTOSAI, має тільки виконавчий комітет.

Базові принципи державного аудиту передбачають:

<ul style="list-style-type: none">• Вищий орган фінансового контролю має забезпечувати застосування стандартів INTOSAI в усіх важливих випадках. Деякі стандарти можуть не підходити для певної частини діяльності ВОФК, зокрема у випадку організації ВОФК за принципом державний аудиторського суду чи для діяльності ВОФК, яка не пов'язана з фінансовим аудитом. ВОФК має визначати стандарти, що застосовуються і до таких видів діяльності, у спосіб, який гарантує високу якість здійснення такої діяльності
<ul style="list-style-type: none">• ВОФК має формувати свою власну точку зору на різні ситуації, що виникають під час аудиту державних фінансів
<ul style="list-style-type: none">• По мірі формування суспільної думки, громадськість дедалі більше вимагає, щоб особи чи органи, які мають повноваження управляти державними фінансами, звітували про свою діяльність. Це передбачає запровадження процедури, яка зобов'язувала б ці особи та органи подавати звіти
<ul style="list-style-type: none">• Створення в системі управління належних інформаційних систем, методичних підходів з питань перевірки фінансів, оцінки та складання звітів сприяє виконанню зобов'язань суб'єктами перевірки стосовно звітування. За точність, достатність за формою та змістом фінансової й іншої інформації відповідають уповноважені особи цих суб'єктів
<ul style="list-style-type: none">• Уповноважені державні органи повинні забезпечити схвалення положень, які проголошують принципи бухгалтерського обліку, що є прийнятними для ведення облікової та фінансової інформації та її опублікування і враховують потреби управління. Об'єкти аудиту мають встановлювати для себе конкретні завдання, які піддаються кількісному обліку, та визначати рівень очікуваних результатів
<ul style="list-style-type: none">• Дотримання прийнятих принципів бухгалтерського обліку дозволяє чітко встановлювати фінансові ситуацію та результати
<ul style="list-style-type: none">• Існування належної системи внутрішнього управління і контролю дозволяє максимально зменшити ризик помилок і порушень
<ul style="list-style-type: none">• Доцільно прийняти законодавчі та нормативно-правові положення, які зобов'язують об'єкти аудиту постійно надавати ВОФК всю інформацію, необхідну для всебічної оцінки діяльності що підлягає аудиту
<ul style="list-style-type: none">• ВОФК повинні мати повноваження перевіряти всю діяльність
<ul style="list-style-type: none">• ВОФК мають докладати зусиль для підвищення ефективності техніки перевірки з метою досягнення точності оцінки результатів

Сфера застосування стандартів, яких дотримується ВОФК, залежатиме від кола його контрольних повноважень.

2.3.2. Стандартні вимоги до вищих органів фінансового контролю та державних аудиторів

Загальні стандарти аудиту описують рівень кваліфікації державного аудитора, який він повинні мати для компетентного та ефективного виконання свого завдання щодо застосування стандартів аудиту та правил складання звітів.

Державний аудитор — посадова особа вищого органу фінансового контролю, яка наділена повноваженнями на здійснення аудиту.

Кожним ВОФК у відповідності до своєї власної політики проводяться процедури, які мають на меті:

- добір персоналу належної кваліфікації;
- створення умов для підвищення професійного та загальноосвітнього рівня персоналу з метою забезпечення ефективного виконання ним своїх завдань; визначення порядку просування по службі державний аудиторів й інших співробітників ВОФК;
- підготовку посібників чи будь-яких інших документів, які містять директиви та інструкції стосовно проведення контрольних заходів;
- використання набутого досвіду, підтримання професійного рівня працівників та визначення напрямів, по яким у ВОФК немає спеціалістів; забезпечення достатньої кількості співробітників для здійснення контрольної діяльності та належного розподілу повноважень; прискіпливого та старанного досягнення поставлених цілей завдяки належному плануванню діяльності та управлінню нею ;
- аналізу результативності та ефективності внутрішніх стандартів і процедур ВОФК.

Разом з тим, загальні стандарти державного аудиту передбачають, що:

- 1) державний аудитор повинен бути *незалежним*;
- 2) ВОФК має слідкувати за тим, щоб між державними аудиторами та об'єктами аудиту не виникали *конфлікти інтересів*;
- 3) державний аудитор повинен мати належну *компетентність*;
- 4) державні аудитори повинні ретельно застосовувати Стандарти INTOSAI. Це означає, що вони ретельно планують контрольні заходи, виявляють, збирають та оцінюють докази, складають звіти та готують висновки за результатами перевірки, а також рекомендації.

Незалежність. Незалежність та об'єктивність мають непересічне значення у будь-якій країні, безвідносно до її політики в галузі контролю та аудиту. Відповідна незалежність від законодавчої та виконавчої влади видається необхідною для належного здійснення аудиту, метою якого є отримання результатів, що заслуговують на довіру.

Вважається нормальною практикою, коли у законодавстві визначаються мінімальні вимоги до складання звітів за результатами пере-

вірок, включаючи коло питань, з яких державний аудитор повинен сформулювати свою точку зору, та строки підготовки таких звітів. Однак при цьому повинна бути забезпечена гнучкість положень, що регулюють порядок надання ВОФК звітів законодавчому органу, відсутність в них обмежень стосовно змісту чи періодичності подання звітів, що дозволить ВОФК зберігати свою незалежність.

Законодавчий орган має забезпечити ВОФК достатніми ресурсами, в той час як останній зобов'язаний звітувати йому про їхнє використання.

Може статися так, що виконавча гілка влади та ВОФК будуть зацікавлені у тому, щоб посилити відповідальність розпорядників державними коштами за свою роботу. Однак для виконавчої влади ВОФК є зовнішнім державним аудитором. Тому звіти ВОФК у таких випадках повинні мати на меті привернення уваги державних органів на виявлені недоліки та наданні їм відповідних рекомендацій. Необхідно пильнувати за тим, щоб ВОФК ніколи не перебирав на себе функції виконавчої влади у спосіб, який може вважатися доказом відсутності його незалежності та об'єктивності під час здійснення ним своїх повноважень.

Для незалежності ВОФК важливо, щоб виконавча гілка влади не давала йому жодних вказівок стосовно здійснення ним своїх повноважень. Вона не повинна зобов'язувати ВОФК ні здійснювати, ні змінювати, ні відмінити перевірки, ні вилучати чи переробляти тлумачення фактів, висновків чи рекомендацій.

ВОФК та виконавча гілка влади може співпрацювати в деяких питаннях. ВОФК може консультувати виконавчу владу стосовно правил і стандартів бухгалтерського обліку чи форми фінансових звітів, не втручаючись у ці сфери прямо чи опосередковано, оскільки таке втручання зашкоджуватиме його незалежності.

Однак незалежність ВОФК не виключає можливості надання виконавчою владою пропозицій щодо перевірки тієї чи іншої сфери за умови спроможності ВОФК задовольнити такі прохання. Принцип незалежності вимагає, щоб прийняття рішень стосовно питань аудиту, в тому числі плану роботи в цьому напрямку, було виключною компетенцією ВОФК.

Один з чутливих моментів відносин між виконавчою владою та ВОФК стосується надання останньому ресурсів. Забезпечення ВОФК необхідними ресурсами ніколи залежить від фінансового становища та бюджетної політики виконавчої влади, і в різних країнах це відбувається по-різному, виходячи із конституційних інституційних причин. Але для ефективного підвищення в управлінців почуття відповідальності ВОФК повинен мати достатні ресурси.

У випадках, коли фінансові чи інші обмеження, запроваджені виконавчою владою проти ВОФК, перешкоджають виконанню його завдань, він повинен інформувати про це законодавчий орган.

Статус ВОФК має забезпечувати йому повний та безперешкодний доступ до усіх приміщень та до усіх бухгалтерських документів

об'єктів аудиту і можливість аналізувати будь-які операції. Цей статус також повинен надавати йому повноваження отримувати від осіб або установ наявну в них інформацію.

Крім того, у законодавстві чи угоді має бути закріплено, що виконавча влада зобов'язана надавати ВОФК доступ до важливої інформації, якою володіють посадові особи органів виконавчої влади, у випадках, коли така інформація видається необхідною ВОФК для виконання своїх завдань.

Міцний статус вищих посадових осіб ВОФК також може сприяти посиленню незалежності цієї установи від виконавчої гілки влади. Тому було б доцільно, щоб положення стосовно закінчення повноважень чи відкликання посадової особи ВОФК приймалися у спеціальному порядку, схожому на порядок, який діє щодо суддів (магістратів) або інших відповідальних працівників. Що стосується ВОФК, які здійснюють судові функції і найчастіше працюють за принципом колегіальності, то незалежність їхніх співробітників має забезпечуватися різними гарантіями: такими як принцип незмінюваності суддів, юрисдикційний привілей, законодавче закріплення розміру заробітної плати та незалежність слідчого судді. Для того щоб ВОФК міг здійснювати свої функції не тільки з повною незалежністю від виконавчої влади, але й у спосіб, який підтверджує таку незалежність, необхідно, щоб усі громадяни добре розуміли, які вимоги пред'являються до ВОФК та його незалежного статусу. Звідси випливає, що ВОФК має докладати зусиль в цьому напрямку та висвітлювати свою роль кожного разу, коли це можливо.

Незалежність ВОФК не виключає можливості укладати із державними органами угоди, які стосуються: відносин між співробітниками ВОФК та керівництвом цих органів, управління персоналом і майном, спільного придбання обладнання та матеріалів. Однак ці органи виконавчої влади не повинні мати повноваження приймати рішення, які можуть зашкодити незалежності ВОФК у виконанні ним своїх завдань.

ВОФК має бути незалежним від об'єктів аудиту. Однак він повинен діяти у спосіб, який дозволяє останнім зрозуміти його роль та функції. Йому слід намагатися підтримувати з цими об'єктами дружні стосунки, що дозволить йому безперешкодно отримувати необхідну інформацію та спілкуватися у дусі взаєморозуміння та взаємної поваги. При цьому ВОФК зберігаючи свою незалежність, може погодитися бути залученим до реформ, запланованих керівництвом підконтрольної організації в таких сферах, як бухгалтерський облік в державних установах чи фінансове законодавство, чи погодитися консультувати їх з питань розробки законопроектів або нормативних актів, які стосуються сфери компетенції ВОФК чи аудиту. Втім, у таких випадках орган аудиту не повинен втручатися в адміністративне управління, йому слід співпрацювати окремо з деякими адміністративними служ-

бами, надаючи їм технічну допомогу чи передаючи їм свій досвід у галузі управління фінансами.

На відміну від того, що відбувається в приватному секторі, де державний аудитор отримує листа, в якому визначаються умови здійснення ним його функцій, об'єкт аудиту не може бути клієнтом ВОФК. ВОФК повинен здійснювати свої повноваження вільно та неупереджено, враховувати точки зору керівництва об'єкта контролю для формування своєї думки, робити висновки та рекомендації. Зі свого боку, керівники об'єкта аудиту жодним чином не вирішують, яку перевірку слід здійснювати та в якій сфері.

ВОФК не повинен брати участі в управлінні та операціях об'єкта аудиту. Державні аудитори, що проводять перевірку, не можуть входити до складу керівних органів об'єкта аудиту, а у разі необхідності надання порад має бути чітко зазначено, що мова йде лише про поради чи рекомендації. Якщо співробітник ВОФК має стосунки соціального, особистого чи іншого характеру із керівництвом об'єкта аудиту, які можуть зашкодити об'єктивності ВОФК, проводити аудит в цій структурі йому доручати не можна.

Державних аудиторів не можна примушувати доводити до відома персоналу об'єкта аудиту свої обов'язки. Коли ВОФК вирішує накласти в об'єкті перевірки постійний контроль з метою полегшення відстеження результатів операцій, програм і діяльності, персонал ВОФК не повинен бути причетним до жодного рішення щодо суто адміністративної діяльності, прийняття якого належить до сфери компетенції його керівництва.

Для отримання консультацій у досвідчених фахівців, які спеціалізуються на різних питаннях аудиту, ВОФК може співробітничати із закладами вищої освіти та підтримувати офіційні стосунки із професійними організаціями за умови, що останні не зашкоджуватимуть його незалежності та об'єктивності.

Конфлікт інтересів. ВОФК має слідкувати за тим, щоб між державними державний аудитором та об'єктами аудиту не виникали конфлікти інтересів. Завдання ВОФК полягає в перевірці рахунків відповідних установ і наданні звіту за результатами перевірки. Для виконання цього завдання ВОФК повинен залишатися об'єктивним і незалежним. Задоволенню цих вимог сприяє застосування відповідних загальних стандартів здійснення аудиту.

Компетентність. Відповідно до загальних стандартів здійснення державного аудиту передбачається, що державний аудитор та ВОФК повинні володіти належною кваліфікацією (компетентністю).

Статус ВОФК зобов'язує його формувати точку зору щодо перевіряємих фінансових документів, складати звіти, робити висновки та рекомендації. В деяких ВОФК це завдання покладається на самого керівника. У ВОФК, що функціонують за принципом колегіальності, це завдання належить до сфери компетенції самого колегіального органу.

Широке обговорення в установі питань сприяє об'єктивності та авторитетності прийнятих рішень. У разі, коли ВОФК функціонує за принципом колегіальності, проголошені постанови та ухвали є обов'язковими для всього ВОФК. Коли ВОФК підпорядковується найвищому керівникові, ухвалені рішення та висновки вважаються такими, що прийняті безпосередньо цим керівником або від його імені. З огляду на те, що обов'язки та функції ВОФК накладають великі вимоги та обов'язки щодо звітування керівників державних установ, ВОФК повинен застосовувати найбільш адаптовані методологічні підходи та процедури для роботи з цими звітами. А для ефективного виконання свого обов'язку складати звіти за результатами перевірки, ВОФК має розробити практичні підходи до цього, що мають підтримуватися всім його персоналом або зовнішніми експертами, незалежно від того, чи то йдеться про стандарти, процедури, плани перевірок, методологічні рекомендації або інструкції з керівництва діяльністю.

Для ефективного здійснення своїх контрольних повноважень у галузі державного аудиту ВОФК повинен мати необхідних для цього фахівців і досвід. Незалежно від характеру аудиту, що їх має проводити ВОФК в рамках своїх повноважень, завдання здійснення таких перевірок має доручатися особам, рівень підготовки та досвід яких відповідають характеру, напрямку і складності завдання. ВОФК повинен бути озброєний всіма сучасними методологіями, інформаційними технологіями, методами аналітичних досліджень, статистичними вибірками та знаряддям для контролю автоматизованих інформаційних систем. Чим ширші або дискреційні повноваження ВОФК, передбачені його статусом, тим важче йому підтримувати на належному рівні якість своїх послуг на всіх напрямках своєї роботи. Водночас статус ВОФК надає йому право на власний розсуд визначати строки перевірок і характер інформації, що має надаватися, і це вимагає дуже високого професійного рівня роботи цієї установи.

Ретельність. Спільні для державного державний аудитор та ВОФК загальні стандарти передбачають, що державний аудитор і ВОФК мають ретельно застосовувати ці Стандарти INTOSAI. Це означає, що вони ретельно планують перевірки, виявляють, збирають та оцінюють докази, складають звіти та готують висновки за результатами перевірок, а також рекомендації. Коли ВОФК перевіряє установи та підприємства державної форми власності, він повинен бути об'єктивним та сприятися об'єктом перевірки таким же чином. Його оцінки та звіти про результати перевірки мають бути неупередженими.

Рівень технічної кваліфікації та компетентності повинен відповідати особливостям кожної конкретної перевірки. Державні аудитори мають уважно ставитися до різних ситуацій недоліків в галузі контролю та бухгалтерського обліку, до помилок, операцій чи незвичайних результатів, які можуть бути передвісниками шахрайства, невинуватих

них або необґрунтованих витрат, недозволених операція марнотратства, некомпетентності чи нечесності.

Якщо визнаний чи уповноважений орган влади встановлює стандарти або надає державним установам вказівки з питань бухгалтерського обліку чи бухгалтерської та фінансової звітності, ВОФК може проводити свої перевірки із посиланням на такі стандарти чи вказівки.

У разі залучення ВОФК фахівців зі сторони слід упевнитися, що ці експерти мають необхідні для виконання відповідної роботи компетенцію та здібності. Цей принцип застосовується і до зовнішніх державний аудиторів, які працюють за контрактами. Крім того, такі контракти повинні містити положення, які дозволяють ВОФК планувати роботу, визначати рамки розслідування, порядок виконання перевірки і складання звіту.

Якщо ВОФК для виконання свого завдання потрібно проконсультуватися із зовнішніми фахівцями, обов'язок ретельно організовувати такі консультації стосується також і якості отриманих результатів. Загалом факт отримання висновку від зовнішнього експерта не звільняє ВОФК від відповідальності за правильність думок чи висновків, сформульованих за результатами перевірки.

Якщо ВОФК залучає одного чи декількох інших державний аудиторів, він повинен застосовувати відповідні процедури, які дозволяють йому упевнитися, що він (вони) виконує (виконують) своє завдання сумлінно та із дотриманням відповідних стандартів. Для ВОФК може виникнути необхідність перевірити виконану роботу з метою з'ясування її якості.

Інформація, отримана в об'єкті аудиту в процесі аудиту, може використовуватися тільки для цілей перевірки, формування висновку чи складання звіту, які передбачаються у завданні, дорученому державний аудитором. Важливо, щоб ВОФК гарантував конфіденційність інформації та документації, що підлягають перевірці. Втім, ВОФК повинен мати право інформувати компетентні судові органи про виявлені випадки шахрайства та порушення закону.

2.3.3. Стандарти проведення державного аудиту

Метою стандартів проведення державного аудиту — є визначення критеріїв та загальної основи, які дозволяють державний аудитором виконувати свою роботу точно, системно та уважно. Встановлення порядку, якого необхідно дотримуватися, та визначення кроків, які мають бути зроблені, є орієнтиром для роботи державного державний аудитора, який для досягнення конкретної цілі має зібрати доказову інформацію (докази).

Стандарти проведення державного аудиту визначають рамки, в яких повинен проводитися аудит. Вони мають відношення до загальних стандартів аудиту, які в свою чергу містять головні вимоги, яких необхідно дотримуватися під час здійснення кроків, передбачених

стандартами. Вони також враховують правила складання звітів, які конкретніше зорієнтовані на завдання висвітлення результатів аудиту. Крім того, результати, отримані завдяки застосуванню прикладних стандартів контролю, складають головні елементи, на яких державний аудитор буде свій висновок та звіт.

Стандарти проведення всіх видів державного аудиту наводяться нижче:

- | |
|--|
| <ul style="list-style-type: none">• Аудитор повинен планувати перевірку у спосіб, який забезпечує економічність, результативність та ефективність якісного контролю, а також його здійснення у встановлені строки; |
| <ul style="list-style-type: none">• Керівництво роботою державний аудиторського персоналу має постійно здійснюватися на всіх рівнях і на кожному етапі аудиту; керівник повинен перевіряти виконання завдань та використання документів; |
| <ul style="list-style-type: none">• При визначенні, наскільки далеко має заглибитися перевірка та на якому (яких) питанні (питаннях) вона повинна зосередитися, державний аудитор слід оцінити ефективність внутрішнього контролю; |
| <ul style="list-style-type: none">• У разі здійснення фінансового аудиту необхідно перевіряти стан дотримання чинних законів і нормативних актів. Державний державний аудитор має розробити заходи та процедури аудиту, які надають розумну гарантію виявлення помилок і випадків порушення закону, що можуть безпосередньо та великою мірою вплинути на суми, зазначені у фінансових звітах, чи на результати аудиту. Державний аудитор має пам'ятати про ймовірність наявності випадків порушення закону, що можуть опосередковано та великою мірою вплинути на суми, зазначені у фінансових документах, чи на результати аудиту законності. Коли перевіряються результати роботи, слід з'ясовувати стан дотримання чинних законів і нормативних актів, якщо такий захід видається необхідним для досягнення цілей аудиту. державний аудитор повинен організовувати перевірку у спосіб, який надає розумну гарантію виявлення випадків порушення закону, що можуть суттєво вплинути на результати аудиту. Будь-яка ознака наявності порушення закону чи протизаконного акту, шахрайства чи помилки, які можуть мати суттєві наслідки для аудиту, повинна бути для державний аудитора підставою для поглиблення процедур з метою підтвердження чи усунення таких підозр. державний аудитор має завжди пильнувати ситуації чи операції, що можуть виявити випадки порушення закону, які опосередковано впливають на результати перевірки. Один з головних аспектів аудиту — це фінансовий контроль законності витрат і правильності проведення операцій з бюджетними призначеннями. Одне з важливих завдань, що постають перед ВОФК у випадках здійснення такого контролю, є слідкувати усіма наявними засобами за тим, щоб бюджет відповідав усій фінансовій діяльності держави без жодних прогалин. У такому разі парламент чи орган, якому надаються за результатами перевірок, має змогу легко встановити загальну динаміку зобов'язань Державного казначейства та відстежити відповідні витрати по фінансових операціях. Маючи це на увазі, ВОФК здійснює перевірку рахунків і фінансових документів органів державної влади для того, щоб упевнитися, що по всіх операціях і тільки по них були виправдано взяті зобов'язання, отримані дозволи на витрату коштів, що вони були правильно календарно сплановані, оплачені та зареєстровані у відповідності із встановленими вимогами. У разі відсутності жодних порушень з боку керівників процедура аудиту, як правило, завершується наданням «quitus»; |

• Для підготовки рішення та висновків стосовно об'єкту аудиту, служби, програми, виду діяльності чи функції державний аудитор повинен мати можливість отримувати в межах розумних витрат, визначених для проведення даного аудиту, достатні та доречні докази;

• У випадку фінансових аудитів — чи інших у разі необхідності — Державні державний аудитор повинні аналізувати фінансові звіти з метою встановлення, чи дотримувався об'єкт аудиту стандартів бухгалтерського обліку, які є прийнятними для подання або публікації фінансової інформації. Аналіз фінансових звітів має бути достатньо глибокий і має надавати державний аудитор можливість виявлення об'єктивних елементів, на підставі яких він базуватиме свою точку зору.

2.3.3.1. Стандарт «Планування»

Стандарти проведення аудиту передбачають, що державний аудитор повинен планувати перевірку у спосіб, який забезпечує економічність, результативність та ефективність якісного контролю, а також його здійснення у встановлені строки

ВОФК повинен віддавати пріоритет тим завданням у галузі контролю державних фінансів, які передбачаються законом. Крім того, він повинен визначити пріоритети стосовно інших питань, які має право перевіряти.

Для організації перевірки державний аудитор повинен:

1) визначити головні елементи інституційного контексту об'єкта аудиту;

2) чітко визначити керівників на різних рівнях організаційної структури;

3) врахувати формат, зміст і користувачів рекомендацій, висновків і звітів;

4) визначити цілі аудиту та шляхи, якими вони можуть бути досягнуті;

5) визначити ключові точки управлінських механізмів і зробити попередню оцінку їхніх сильних і слабких сторін;

6) визначити відносну важливість кожного із підрозділів, що розглядаються як об'єкт перевірки;

7) проаналізувати систему внутрішнього управління об'єкту перевірки, а також програму роботи цієї системи;

8) визначити, якою мірою можна довіряти іншим державним аудиторам, які, наприклад, відповідають за внутрішнє управління;

9) вибрати найбільш результативний та ефективний метод аудиту;

10) передбачити перевірку щодо того, чи були вжиті належні заходи стосовно раніше виявлених фактів, звітів і рекомендацій;

11) зібрати документацію, яка стосується плану проведення аудиту та питань, які державний аудитор планує перевірити.

Як правило, план аудиту передбачає такі кроки:

1 крок: зібрати інформацію про об'єкт аудиту та його організаційну структуру з метою визначення підрозділів, що містять ризик і відносну важливість щодо перевірки всіх інших підрозділів;
2 крок: визначити цілі аудиту та питання, які підлягають перевірці;
3 крок: провести попередній аналіз з метою визначення підходу, який необхідно прийняти, характеру та масштабів майбутнього обстеження;
4 крок: приділити увагу особливим проблемам, які були виділені на стадії планування аудиту;
5 крок: підготувати кошторис і графік проведення аудиту;
6 крок: визначити потреби в кадрах і сформувати державний аудиторську групу;
7 крок: поінформувати об'єкт аудиту про масштаби, цілі та критерії аудиту; у разі необхідності обговорити ці питання із заінтересованими сторонами.

У разі потреби в ході контрольного заходу ВОФК може змінювати складений план.

2.3.3.2. Стандарт «Нагляд за проведенням аудиту»

Стандарти проведення державного аудиту передбачають, що нагляд за роботою державний аудиторського персоналу має постійно здійснюватися на всіх рівнях і на кожному етапі аудиту. Керівник державний аудиторської групи повинен перевіряти виконання завдань та використання документів. Тому, що нагляд має дуже важливе значення для досягнення цілей аудиту та відмінного виконання роботи. Звідси випливає, що належні нагляд та контроль виконуваної роботи з аудиту є необхідними незалежно від професійного рівня державний аудиторів.

Нагляд повинен здійснюватися як стосовно змісту, так і стосовно методів аудиту. Тому необхідно пересвідчитись, що:

- 1) члени державний аудиторської групи добре зрозуміли внутрішню логіку плану контрольного заходу;
- 2) аудит здійснюється із дотриманням стандартів аудиту та методів, що застосовує ВОФК;
- 3) усі пункти плану аудиту та передбачених етапів ретельно дотримуються, крім випадків, коли дозволяється від них відступати;
- 4) робочі документи містять докази, що достатньою мірою підкріплюють надані висновки, точки зору та рекомендації;
- 5) аудитор досягнув цілей аудиту;
- 6) звіти за результатами перевірки містять належні висновки, рекомендації та думки.

Керівник повинен перевірити всю державний аудиторську роботу до підготовки остаточного варіанту висновків і звітів. Така перевірка має робитися на кожному етапі державного аудиту. Вона, крім того, дозволяє використовувати досвід і висновки осіб, які не брала участі в аудиті, та надає можливість упевнитися, що:

1) всі оцінки та висновки спираються на достатні докази, є відповідними і аудит проведений в межах передбачених асигнувань. Крім того оцінки й висновки є основою для розробки остаточного варіанту висновку чи звіту;

2) всі помилки, недоліки та незвичайні елементи були належним чином виявлені і підтверджуються документально; та що вони були або виправлені, або доведені до відома одного чи декількох більш високих керівників ВОФК;

3) зміни та доповнення, необхідні для належного здійснення контрольних заходів у майбутньому, були виявлені, зареєстровані та включені до процесу планування наступних аудитів і в програму підвищення кваліфікації персоналу.

У ВОФК, які функціонують за принципом колегіальності, цей стандарт має дещо інше значення. В таких структурах всі рішення, за винятком поточних робочих рішень, завжди ухвалюються на основі колегіальності на рівні, що відповідає ступеню важливості справи. Тут питання необхідності здійснення перевірок, обсягу розслідувань та застосовування тих чи інших методів вирішуються всією установою в цілому.

2.3.3.3. Стандарт «Аналіз і оцінка системи внутрішнього управління і контролю, яка застосовується на об'єкті, що перевіряється»

Стандарти державного аудиту передбачають, що для того, щоб визначитись, наскільки далеко має заглибитися перевірка та на якому (яких) питанні (питаннях) вона повинна зосередитися, державний аудитор слід оцінити ефективність системи внутрішнього управління і контролю.

Аналіз і оцінка системи внутрішнього управління і контролю мають бути адаптованими до форми здійснення контрольного заходу. Якщо йдеться про фінансовий аудит, то аналіз і оцінка зосереджуються головним чином на механізмах захисту активів та ресурсів і дозволяють упевнитися в точності та повноті бухгалтерської документації. Якщо мова йде про аудит законності, то аналіз і перевірка зосереджуються, як правило, на механізмах, які допомагають керівникам дотримуватися законів і нормативних актів. Якщо аудит стосується ефективності роботи, то аналіз і перевірка зосереджуються на механізмах, які дозволяють органу (організації) економно, результативно та ефективно управляти своєю ді-

ьяльністю, виконувати вказівки вищого керівництва та своєчасно надавати надійну фінансову та бухгалтерську інформацію.

Глибина аналізу та оцінки системи внутрішнього управління і контролю залежать від цілей контролю та бажаного ступеня надійності. У разі наявності автоматизованих систем бухгалтерського обліку та інформації державний аудитор повинен перевірити, чи працюють ці системи настільки досконало, що вони пропускають лише точні, надійні та повні дані.

2.3.3.4. Стандарт «Дотримання законів і нормативних актів»

Стандарти проведення державного аудиту передбачають, що у разі здійснення фінансового аудиту необхідно перевіряти стан дотримання чинних законів і нормативних актів. Державний державний аудитор має розробити заходи та процедури аудиту, які гарантують виявлення помилок і випадків порушення закону, що можуть безпосередньо та великою мірою вплинути на суми, зазначені у фінансових звітах та в цілому на результати аудиту законності. державний аудитор має пам'ятати про можливість такої ситуації, а саме наявності випадків порушення закону, що можуть опосередковано та великою мірою вплинути на суми, зазначені у фінансових звітах, чи результати аудиту законності.

При здійсненні аудиту ефективності слід встановлювати стан дотримання чинних законів і нормативних актів, якщо такий захід видається необхідним для досягнення цілей аудиту. державний аудитор повинен організовувати перевірку у спосіб, який достатньо гарантує виявлення випадків порушення закону, що можуть суттєво вплинути на результати аудиту.

Державний державний аудитор має завжди пильнувати ситуації чи операції, що можуть виявити випадки порушення закону, які опосередковано впливають на результати перевірки. Один з головних аспектів аудиту — це фінансовий аудит законності видатків і правильності їх віднесення на рахунок витрат. Одним з важливих завдань, що постають перед ВОФК у випадках здійснення такого контролю, є слідкувати усіма наявними засобами за тим, щоб бюджет відтворював реальні ресурси держави без жодних прогалин. У такому разі парламент чи орган, якому надаються результати аудиту, має можливість легко встановити загальну динаміку зобов'язань Державного казначейства та відстежити відповідні витрати по фінансових операціях. Маючи це на увазі, ВОФК здійснює перевірку рахунків і фінансових звітів державних органів влади, щоб упевнитися, що по всіх операціях і тільки по них були правильно взяті зобов'язання, отримані дозволи на витрату коштів, що вони були оптимально календарно сплановані, оплачені та зареєстровані. У разі відсутності жодних порушень з боку керівників процедура контролю, як правило, завершується наданням «quitus».

Перевіряти стан дотримання законів і нормативних актів особливо важливо у випадках аудиту виконання державних програм, оскільки високі посадові особи мають знати, чи дотримуються закони та нормативні акти, чи результати таких програм відповідають їхнім цілям, а якщо ні, то необхідність яких змін постає на порядку денному. Крім того, робота державних організацій, прийняті програми, а також порядок роботи різних служб, різноманітні види діяльності та функції тих чи інших установ закріплюються законодавством і регулюються більш конкретними правилами та нормативними актами.

Особи, що відповідають за планування аудиту, повинні знати коло вимог, які пред'являються об'єкту аудиту. Беручи до уваги, що часто кількість законів і нормативних актів, які можуть застосовуватися до того чи іншого контрольного заходу, є дуже чисельною, державні державний аудиторі мають доводити свій професіоналізм і виділяти ті закони та нормативні акти, які можуть суттєво вплинути на цілі аудиту.

Державний аудитор має завжди пильнувати ситуації чи операції, що можуть виявити випадки порушення закону, які опосередковано впливають на результати перевірки. Якщо заходи та процедури аудиту вказують на наявність таких порушень чи на можливість їхнього вчинення, державний аудитор повинен з'ясувати, якою мірою вони впливають на результати перевірки.

Здійснюючи свої перевірки із дотриманням цього стандарту, Державні державний аудиторі мають вибирати та застосовувати заходи і процедури аудиту, які, за їх оцінкою як фахівців, відповідають конкретним обставинам. Ці заходи та процедури повинні дозволяти отримувати достатні, дійсні та необхідні докази, які вмотивовано підкріплюють їхні точки зору та висновки.

Як правило, за створення ефективної системи внутрішнього управління і контролю, яка забезпечує дотримання законів і нормативних актів, відповідає керівництво органу (організації), що перевіряється. Тому під час розробки заходів і процедур перевірки та оцінки стану дотримання законів і нормативних актів державні державний аудиторі повинні з'ясувати стан системи внутрішнього управління і контролю об'єкта перевірки та оцінити, якою мірою цей об'єкт аудиту може бути нездатним запобігати випадкам порушення чинного законодавства чи виявляти їх.

Без шкоди для незалежності ВОФК, при розробці заходів та процедур перевірки випадків таких порушень, Державні державний аудиторі мають професійно застосовувати продуманий та обережний підхід з тим, щоб не зашкодити у майбутньому можливим розслідуванням або передбаченим законом подальшим процедурам. Такі підходи передбачають використання у разі потреби належної юридичної допомоги та консультацій відповідних правоохоронних органів з метою визначення заходів і процедур, які необхідно застосовувати.

2.3.3.5. Стандарт «Доказова інформація»

Для підготовки рішення та висновків стосовно об'єкта аудиту, служби, програми, виду діяльності чи функції державний аудитор повинен мати можливість отримувати в межах виділених асигнувань на проведення перевірки достатні та відповідні докази.

Результати, висновки та рекомендації державний аудитор мають спиратися на докази. З огляду на те, що державні державний аудиторі рідко мають нагоду враховувати всю інформацію про об'єкт аудиту, важливого значення набуває ретельна обробка зібраних даних і техніка відбору необхідних матеріалів. У випадках, коли відомості, що надаються інформаційною системою, відіграють велику роль у перевірці і є необхідними для досягнення цілей контролю, Державні державний аудиторі обов'язково повинні особисто упевнитися, що такі дані є надійними та доречними.

Державні державний аудиторі мають добре володіти технікою та процедурами збору доказів: інспекція, спостереження, розслідування та підтвердження. ВОФК повинен упевнитися, що застосовувана техніка дійсно дозволяє виявляти всі факти помилок та порушення законності.

Визначаючи методи та процедури, слід враховувати якість доказів, тобто вони повинні бути достатніми, доречними і одержаними в межах розумних асигнувань на проведення перевірок.

Державні державний аудиторі мають збирати в архівах перевірки достатню кількість доказових документів, зокрема у тому, що стосується основи планування, перевірених питань, виконаної роботи та висновків аудиту.

Достатню кількість задокументованих доказів необхідно зібрати для того, щоб:

- а) підтвердити висновки та звіти державний аудитор;
- б) підвищити рентабельність та ефективність аудиту;
- в) мати у розпорядженні інформацію, необхідну для підготовки звітів і відповіді на запитання підконтрольного органу (організації) чи будь-якої іншої сторони;
- г) підтвердити застосування державний аудитором стандартів аудиту;
- д) сприяти плануванню та управлінню контрольною діяльністю;
- є) сприяти підвищенню професійного рівня державний аудитор;
- е) мати можливість упевнитися, що робота, доручена іншим особам, була виконана належним чином;
- ж) зберегти архіви виконаної роботи та мати можливість звертати-ся до них в подальшому.

Державний аудитор має пам'ятати, що зміст і формат справи перевірки свідчать про рівень його компетентності, досвід і знання справи. Такі справи повинні бути достатньо повними і детальними для того, щоб будь-який досвідчений державний аудитор міг, не будучи навіть особисто причетним до цього конкретного контрольного заходу, точно встановити результати виконаної роботи для підготовки висновків.

2.3.3.6. Стандарт «Аналіз фінансових звітів»

Стандарти проведення аудиту передбачають, що у випадку фінансового аудиту, або в разі необхідності здійснення інших заходів, Державні державний аудитор повинні аналізувати фінансові звіти з метою встановлення, чи дотримувався об'єкт аудиту стандартів бухгалтерського обліку, які прийняті для подання або публікації фінансової інформації. Аналіз фінансових звітів має бути достатньо поглиблений і має надавати державний аудитор можливість виявлення об'єктивних елементів, на підставі яких він базуватиме свою точку зору

Цей аналіз має на меті встановити наявність зв'язків, що, як правило, мають бути між різними статтями фінансових звітів. Він повинен надавати можливість виявити необґрунтовані зв'язки між рахунками та нехарактерні тенденції розвитку. Тому державний державний аудитор має ретельно аналізувати фінансові звіти для того, щоб упевнитися, що:

- а) фінансова документація ведеться із дотриманням прийнятих стандартів бухгалтерського обліку;
- б) формат цієї документації відповідає конкретній ситуації об'єкта аудиту;
- в) різні статті фінансових звітів супроводжуються всією необхідною інформацією;
- г) показники в різних статтях фінансової документації були правильно оцінені, підраховані і представлені.

Методи та техніка аналізу фінансової звітності значною мірою залежать від питань контролю, характеру та цілей аудиту, а також від глибини знань і точки зору державний аудитор. Якщо ВОФК має підготувати доповідь щодо виконання законів про бюджет, аналіз повинен зосереджуватися:

- у випадку аудиту прибуткової частини — на з'ясуванні стану дотримання вихідних бюджетних пропозицій. При цьому перевірка обчислених податковою службою податків і зарахованих прибутків може здійснюватися шляхом вивірки річних бухгалтерських звітів;
- у випадку аудиту видаткової частини — на перевірці видатків, передбачених бюджетом, на перевірці законів щодо перегляду бюджетів, а у випадку трансферту статей — на перевірці бюджету минулого року.

2.3.3.7. Стандарт «Правила складання звітів»

Визначити одне правило оформлення звітів за результатами аудитів для всіх без винятку ситуацій видається неможливим. Це правило може мати на меті лише забезпечення керівних принципів. Воно може допомагати державному державний аудитор формулювати свою точку зору в його висновку чи звіті.

Звіти — це висновки державного аудитора та його інші міркування щодо всіх фінансових документів загалом, викладені за результатами фінансового аудиту, а також звіт, підготовлений після завершення аудиту ефективності.

Висновок державний аудитор щодо всіх фінансових документів загалом, як правило, викладається лаконічно та упорядковано. Він зосереджується на результатах, отриманих після проведення широкого кола державних аудиторських досліджень і різних операцій. Державний аудитор часто має зазначати, чи відповідає діяльність організації, де проводився аудит, чинним законодавчим і нормативним актам, і відзначати у разі необхідності недоліки механізмів системи внутрішнього управління і контролю, випадки наявності незаконних актів і шахрайства. Відповідно до Конституції та законам ВОФК може бути зобов'язаний складати звіт щодо виконання закону про бюджет шляхом порівняння бюджетних пропозицій і передбачених видатків із реальними результатами виконання бюджету, згідно даних, що наводяться органами державної влади.

Коли йдеться про аудит ефективності, у звіті державного аудитора зазначається рівень економії та результативності набутих і використаних ресурсів, а також уточнюється, чи у повному обсязі були досягнуті заплановані цілі. Характер такого звіту та питання, що в ньому розглядаються, можуть істотно різнитися. Наприклад, у ньому може йтися про використання ресурсів, може наводитися висновки щодо результатів, отриманих від застосування тих чи інших заходів і програм, чи надаватися рекомендації стосовно заходів з удосконалення діяльності.

З метою адекватного врахування потреб користувача державний аудитор може бути змушений спиратися в своїх звітах про фінансовий аудит чи аудит ефективності на більш тривалі інформаційні періоди та вимоги щодо розкриття відповідної та належної інформації.

Правила складання звітів передбачають, що після завершення кожного контрольного заходу державний аудитор має скласти свої висновки у письмовій формі або у разі потреби скласти звіт із викладенням своєї точки зору. Текст звіту повинен легко сприйматися, не повинен бути ні розпливчатим, ні двозначним і має містити тільки інформацію, яка підтверджується достатніми і обґрунтованими доказами. Крім того, він повинен відображати незалежність та об'єктивність державного аудитора, бути справедливим і конструктивним.

Останнє слово щодо подальшої долі випадків правопорушень, виявлених державним аудитором, належить вищому керівнику чи колегії, яку створює ВОФК.

У разі проведення фінансового аудиту державний аудитор повинен підготувати за результатами перевірки стану дотримання чинних законів і нормативних актів — письмовий звіт, який може бути або окре-

ним розділом звіту про перевірку фінансових звітів, або окремим документом. Звіт має містити перелік підрозділів, які були перевірені на предмет дотримання законів і нормативних актів та тих підрозділів, які не були перевірені.

Що стосується аудиту ефективності, то у звіті мають зазначатися всі суттєві випадки порушення законодавства, які представляють інтерес у світлі поставлених цілей при здійсненні цього аудиту.

Формат і зміст всіх висновків державного аудитора і всіх звітів повинні мати наступну структуру:

Структура	Зміст
Назва	Висновок чи звіт повинні мати відповідні назву чи заголовок, які надають читачеві можливість відрізнити їх від фінансових звітів чи інформації, поданої іншими сторонами.
Підпис і дата	Висновок чи звіт мають бути підписані. Зазначення дати допомагає читачеві зрозуміти, що державний аудитор враховував події чи операції, про які йому стало відомо до цієї дати (у випадку фінансових перевірок остання може бути пізнішою від періоду, який перевірявся).
Цілі та обсяг	Висновок чи звіт мають містити посилання на цілі та обсяг аудиту. Така інформація уточнює доцільність та обсяги перевірки.
Повнота інформації	Висновки мають додаватися до фінансових звітів, яких вони стосуються, для одночасної публікації. Звіти про перевірку роботи тих чи інших установ можуть публікуватися як такі. Висновки та звіти мають подаватися у тому вигляді, у якому їх підготував державний аудитор. Як цілковито незалежна установа, ВОФК повинен мати можливість включати до них все, що вважає за необхідне. Однак інколи ВОФК може опинитися у ситуації, коли неможливо оприлюднити деяку інформацію без шкоди для інтересів держави, і це ставить під сумнів принцип повноти інформації, яка має публікуватися у звіті за результатами перевірки. У такому випадку державний аудитор має право вирішувати щодо доцільності складання окремого звіту, який не підлягає опублікуванню і містить інформацію під грифом «таємно» чи «цілковито таємно».
Одержувач	Висновок чи звіт повинні зазначати одержувача, який в різних країнах може бути різним або який визначається згідно із діючою системою організації державного контролю. У разі існування офіційно встановлених процедур подання звіту чи висновку одержувач може не зазначатися.
Ідентифікація	У висновку чи звіті мають чітко ідентифікуватися відповідні фінансові звіти (у випадку фінансового аудиту) або сфера контролю (коли йдеться про аудит ефективності). Тому доцільно зазначити назву перевіряємої структури, дату та період, за який аналізувалися фінансові документи, а також обсяги тієї сфери діяльності, яка підлягала ревізії.

Структура	Зміст
Юридичне обґрунтування	У висновках і звітах за результатами перевірок повинні зазначатися положення закону чи нормативного акту, на підставі якого був проведений аудит як контрольний захід.
Дотримання стандартів	У висновках і звітах мають зазначатися застосовані стандарти та методи, що надає зацікавленим особам можливість бути впевненим, що аудит здійснювався із дотриманням загальноприйнятих процедур.
Термін підготовки	Висновок чи звіт повинні складатися швидко, для того щоб вони могли бути корисними зацікавленим особам і зокрема тим з них, хто має вживати заходів за результатами аудиту.

Висновок державного аудитора, як правило, викладається упорядковано, він повинен містити оцінку всіх результатів фінансової діяльності, при цьому важливо запобігти занадто детальному викладу контексту. Таким чином він надає користувачам можливість отримати загальне уявлення про обговорюваний предмет. Термінологія залежатиме від юридичної основи обговорюваного питання, однак зміст висновку має недвозначно показувати наявність застережень. Якщо висновок супроводжується застереженнями, необхідно зазначити, чи вони торкаються деяких аспектів, чи всього висновку в цілому, чи може державний аудитор відмовляється складати свій висновок.

Державний аудитор викладає свій **висновок без застережень**, якщо він упевнився, що в усіх важливих аспектах:

1) фінансова звітність була підготовлена із постійним дотриманням прийнятих стандартів бухгалтерського обліку та вказівок;

2) фінансова звітність відповідає вимогам чинних законодавчих і нормативних актів;

3) точка зору, що сформована на основі аналізу фінансової звітності, співпадає із тим, що державний аудитор знає про підконтрольний орган (організацію);

4) всі суттєво важливі питання, які стосуються фінансової звітності, належним чином викладені.

У деяких випадках державний аудитор може вирішити за необхідне — для належного розуміння звіту — приділити увагу певним незвичайним чи важливим аспектам.

Відповідно до загального підходу, державний аудитор, який складає висновок без застережень, не може посилаватися на окремі моменти фінансової звітності, бо таке посилання може призвести до непорозуміння та сприйматися як застереженням. Для запобігання можливості виникнення такої ситуації у висновку треба виділити пункт(и) — *«Зосередження уваги на конкретному аспекті»*. Втім, до такого засобу державний аудитор не слід вдаватися, якщо інформації по цим конк-

ретним аспектам не міститься у фінансових звітах. Він не повинен підміняти висновок пунктом такого змісту і не повинен використовувати цей пункт для того, щоб уникнути висновку без застережень.

Державний аудитор може опинитися у ситуації, коли **неможливо скласти висновок без застережень**, якщо він вважає, що наслідки цих застережень мають або можуть мати велике значення для фінансового стану об'єкту, або при наступних ситуаціях:

а) обсяг аудиту є обмеженим;

б) державний аудитор вважає, що фінансові звіти є неповними чи помилковими або що прийнятні стандарти бухгалтерського обліку застосовувалися необґрунтовано вільно;

в) щодо фінансової звітності існують сумніви.

Якщо державний аудитор має сумніви чи не погоджується з однією чи декількома суттєво важливими позиціями фінансових звітів, які хоча і не мають переконливого значення для належного розуміння рахунків, він повинен скласти висновок із застереженнями. Як правило, у висновку зазначається, що аудит мав задовільні результати, а також чітко та лаконічно констатуються сумнівні чи спірні статті, що дали державний аудитор підставу заявити застереження. Для користувачів фінансових звітів було б корисно, щоб державний аудитор у кількісному вимірі зазначив фінансові наслідки сумнівних або спірних статей, однак це не завжди видається можливим і доцільним.

Відмова від підтвердження. Якщо державний аудитор не може скласти висновок стосовно всієї фінансової звітності загалом, тому що він повністю не згодний із ними, навіть щоб надавати висновок із застереженням, він відмовляється їх підтверджувати.

Формулювання такої заяви повинні чітко зазначати, що фінансові звіти не містять достовірної інформації, та мають ясно і точно викладати усі моменти незгоди. І знову-таки, якщо це видається можливим і доцільним, висновки про фінансові наслідки необхідно подавати у кількісному вимірі.

Відсутність висновку. У випадках, коли державний аудитор не може скласти висновок щодо всіх фінансових результатів загалом через їхню неточність або через те, що обсяг перевірки не дозволяє йому провести поглиблений аналіз цього настільки важливого моменту і надання висновку із застереженнями стосовно деяких статей буде не достатнім, він відмовляється складати свій висновок. У своєму звіті він ясно зазначає, що скласти висновок та чітко і точно визначити правильність всіх статей видається неможливим.

Варто зазначити, що поширеною є практика, коли ВОФК надає докладний звіт із викладом своєї точки зору у випадках, коли він не може надати висновку без застереження.

Є випадки, коли при проведенні фінансового аудиту примушують державного аудитора складати детальні звіти, якщо в системах бухгал-

терського обліку та внутрішнього фінансового контролю виявляються недоліки (що не має нічого спільного з проблемами перевірки результатів роботи). Це може статися, коли недоліки виявляються не тільки в системі обліку та контролю установи, що перевіряється, але й в системі контролю діяльності інших органів. державний аудитор має також право подати звіт про фактично виявлені чи можливі випадки грубого порушення законності, про непослідовне застосування нормативних положень або про випадки шахрайства та шляхи, якими воно здійснюється.

Коли державні аудитори повідомляють про порушення, виявлені у фінансовій звітності, чи про випадки порушення законів і нормативних актів, вони повинні викладати факти в коректній формі. Масштаби порушення законодавства можуть визначатися кількістю виявлених випадків або в грошових термінах. Такі звіти можуть готуватися без застережень, що в інших випадках включаються державними аудиторами у свої висновки. Якщо врахувати характер таких звітів, то в них, як правило, відмічаються критичні зауваження, але, якщо мати на меті конструктивність, то в них мають також розглядатися шляхи як позбавитись у майбутньому виявлених недоліків. Також повинні бути представлені точки зору установи, що перевіряється, разом із висновками та рекомендаціями державний аудитор.

На відміну від фінансового аудиту, які регулюються відносно конкретними положеннями та зміст яких є більш-менш передбачуваний, характер аудиту ефективності відрізняється більшою неоднозначністю, і державний аудитор більше вільний в своїх оцінках і тлумаченнях. Питання, що охоплюються такими перевітками, є більш вибірковими, а перевірки можуть здійснюватися не за один період бухгалтерської звітності, а за багаторічним циклом. Крім того, випадки, що аналізуються при розгляді фінансових звітів є більш конкретними і більш визначеними. Відповідно звіти за результатами аудиту ефективності є різноманітними та містять більше дискусій та аргументації.

У звіті про результати аудиту ефективності повинні чітко зазначатися цілі та обсяг аудиту. Такі звіти можуть містити критичні зауваження (наприклад, для привернення уваги — в інтересах громадськості або через те, що йдеться про відповідальність посадових осіб державних установ за питання обліку та звітності, за марнотратство в особливо великих розмірах, за винятково негативні дії чи за явну нерентабельність приведенні ними фінансової діяльності, або можуть не містити їх, але надавати інформацію чи поради незалежного характеру, або зазначати обсяги економії чи рівень досягнення цілей ефективності та рентабельності.

На відміну від вимог, які пред'являються до висновків стосовно фінансових документів, державний аудитор, як правило, не повинен робити загального висновку щодо економії, ефективності та результативності об'єкта аудиту. Коли це дозволяє характер аудиту, що здійс-

нюється стосовно чітко визначених напрямків роботи структури, що перевіряється, державний аудитор замість заяви визначеної форми має надати конкретний висновок і звіт, в якому описується розглянута ситуація. Якщо мета аудиту полягає у тому, щоб перевірити, чи забезпечує система контролю можливість досягнення економії, ефективності та рентабельності, державний аудитор має право зробити більш узагальнений висновок.

З огляду на те, що державні аудитори висловлюють свою точку зору щодо діяльності, яка здійснюється установами, що перевіряються, на виконання прийнятих керівниками цих установ рішень, державні аудитори повинні ретельно формулювати свої думки та чітко зазначати у звіті характер і обсяг інформації, якою могла свідомо володіти (чи повинна була володіти) структура, що перевіряється, в момент прийняття рішень. Точне визначення обсягу, цілей та результатів контролю є підтвердженням для користувачів звітів об'єктивності при виконанні державний аудитором своїх обов'язків. Заради справедливості недоліки та критичні зауваження мають викладатися у спосіб, який заохочує ревізовану структуру до внесення необхідних змін в існуючі системи та інструкції, які стосуються організації, та до їхнього удосконалення. Відповідно, для того щоб факти, наведені у звіті, були повними, точними та належним чином викладеними, вони, як правило, включаються до нього за згодою ревізованої структури. Може також виникати потреба, особливо коли ВОФК оприлюднює свою точку зору чи рекомендації, включити до звіту у повному чи скороченому обсязі відповіді, що надала ревізована структура щодо моментів, з яких у державного аудитора виникли питання.

Звіти за результатами аудиту ефективності не повинні обтяжуватися критикою минулого; вони мають бути конструктивними. Висновки та рекомендації державний аудитор являють важливий аспект аудиту, і тому, якщо вони робляться належним чином, вони послугують дороговказом для майбутньої діяльності. Загалом рекомендації мають на увазі досягнення певних результатів, а не тільки шляхів досягнення цих результатів. Хоча в деяких випадках виникає потреба в більш конкретних рекомендаціях, наприклад, коли йдеться про необхідність внесення змін і доповнень в законодавчі положення з метою поліпшення функціонування відповідної служби.

Коли державний аудитор формулює свої рекомендації чи перевіряє їхнє виконання, він повинен залишатися об'єктивним та незалежним і має перевіряти не факт прийняття конкретних рекомендацій, а факт виправлення виявлених недоліків.

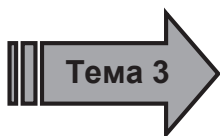
Під час підготовки свого висновку чи звіту державний аудитор повинен враховувати відносну важливість перевірених моментів в контексті фінансових звітів (фінансовий аудит), а також характер об'єкта аудиту чи діяльності (аудит ефективності).

Що стосується фінансового аудиту, то, коли державний аудитор робить висновок, що відповідно до найбільш прийнятних критеріїв перевірені моменти суттєво не впливають на ситуацію, виявлену при перевірці фінансових звітів, висновок має робитися без застереження. Якщо державний аудитор вважає, що той чи інший момент є суттєво важливим, він складає висновок із застереженням і має визначити тип застереження.

Що стосується аудиту ефективності, то оцінка буде більш суб'єктивною, оскільки звіт безпосередньо не залежить від фінансових та інших документів. Внаслідок цього державний аудитор може вирішити, що для оцінки важливості того чи іншого моменту слід враховувати не його кількісні та вартісні аспекти, а характер чи контекст.

Питання для самоконтролю

1. Якими законодавчими і нормативними документами були визначені правові засади державного фінансового аудиту?
2. Що є метою й головними завданнями державного фінансового аудиту?
3. Що є предметом державного фінансового аудиту?
4. Які можна визначити об'єкти державного фінансового аудиту?
5. Які операції передбачає державний фінансовий аудит?
6. Які операції передбачає державний аудит ефективності?
7. Які існують різновидності державного аудиту, що проводиться контрольно-ревізійною службою України?
8. В чому полягає суть й завдання фінансового аудиту виконання бюджетних програм?
9. Які державні органи є суб'єктами державного аудиту?
10. Якими є повноваження Рахункової палати?
11. Якими є головні завдання державної контрольно-ревізійної служби України?
12. На які категорії поділяються стандарти державного аудиту?
13. Які існують базові принципи державного аудиту?
14. Визначіть стандартні вимоги до вищих органів фінансового контролю і державних аудиторів.
15. Визначіть роль стандартів державного аудиту.
16. Які вимоги висуває до державних аудиторів стандарт «Планування»?
17. Які вимоги висуває до державних аудиторів стандарт «Нагляд за проведенням аудиту»?
18. Які вимоги висуває до державних аудиторів стандарт «Аналіз і оцінка системи внутрішнього управління і контролю, яка застосовується на об'єкті, що перевіряється»?
19. Які вимоги висуває до державних аудиторів стандарт «Дотримання законів і нормативних актів»?
20. Які вимоги висуває до державних аудиторів стандарт «Доказова інформація»?
21. Які вимоги висуває до державних аудиторів стандарт «Аналіз фінансових звітів»?
22. Які вимоги висуває до державних аудиторів стандарт «Правила складання звітів»?
23. Яку структуру, формат і зміст повинні мати висновки і звіти державного аудитора?



МЕТОДИКА ПРОВЕДЕННЯ ОРГАНАМИ ДЕРЖАВНОЇ КОНТРОЛЬНО-РЕВІЗІЙНОЇ СЛУЖБИ ФІНАНСОВОГО АУДИТУ

3.1. Мета, основні завдання та складові державного фінансового аудиту суб'єктів господарювання.

3.1.1. Загальні положення.

3.1.2. Планування державного фінансового аудиту діяльності суб'єктів господарювання.

3.1.3. Підготовка програми проведення державного фінансового аудиту діяльності суб'єктів господарювання.

3.1.4. Перевірка факторів ризику.

3.1.5. Звітування про результати державного фінансового аудиту суб'єктів господарювання.

3.2. Порядок проведення органами державної контрольно-ревізійної служби державного фінансового аудиту окремих господарських операцій.

3.3. Методика організації та проведення державного аудиту фінансової та господарської діяльності бюджетних установ України.

3.1. Мета, основні завдання та складові державного фінансового аудиту суб'єктів господарювання

3.1.1. Загальні положення

Закон України «Про державну контрольно-ревізійну службу в Україні» з-поміж різновидів державного фінансового контролю виокремлює державний фінансовий аудит, тобто перевірку та аналіз законності та ефективності використання державних чи комунальних коштів і майна, інших активів держави, правильності ведення бухгалтерського обліку і достовірності фінансової звітності, функціонування системи внутрішнього контролю.

Державний фінансовий аудит розкриває широкі перспективи перед державною контрольно-ревізійною службою і дає майже необмежені можливості для оцінки ефективності управління суб'єктами господарювання державного сектора економіки.

Ці перспективи в частині проведення органами ДКРС державного фінансового аудиту діяльності суб'єктів господарювання чітко окреслені відповідним Порядком, затвердженим постановою Кабінету Міністрів України від 25.03.2006 № 361. Яким визначено,

державний фінансовий аудит суб'єктів господарювання здійснюється з метою оцінки ефективності і законності використання державних чи комунальних коштів і майна, інших активів держави, правильності ведення бухгалтерського обліку і достовірності фінансової звітності, функціонування системи внутрішнього контролю об'єкта аудиту.

Основними завданнями державного фінансового аудиту суб'єктів господарювання є:

➤ оцінювання рівня управління фінансово-господарською діяльністю суб'єкта господарювання, що полягає в забезпеченні дотримання вимог законодавства, активів і рішень органів управління та суб'єкта господарювання;
➤ виконання статутних завдань, фінансових планів, досягнення визначених цілей або набуття кращого досвіду діяльності інших суб'єктів господарювання з виконання показників економічності, продуктивності і результативності;
➤ достовірності даних бухгалтерського обліку та фінансової звітності; збереження активів;
➤ виявлення факторів (упущень і недоліків організаційного, нормативно-правового та фінансового характеру), які негативно впливають на результати фінансово-господарської діяльності суб'єкта господарювання, його фінансовий стан, виконання статутних завдань, досягнення запланованих цілей та визначення рівня негативного впливу цих факторів;
➤ підготовка обґрунтованих пропозицій для підвищення ефективності управління фінансово-господарською діяльністю суб'єкта господарювання, усунення наявних недоліків і порушень, запобігання їм надалі.

Об'єктом державного фінансового аудиту суб'єктів господарювання є сам суб'єкт господарювання та його фінансово-господарська діяльність, фінансовий стан, бухгалтерській облік та фінансова звітність та стан збереження активів.

Здійснюючи державний фінансовий аудит суб'єктів господарювання, державні аудитори вибирають та застосовують прийоми і процедури, які відповідають конкретним обставинам.

Державний аудитор — посадова особа органу державної контрольно-ревізійної служби, яка наділена повноваженнями на здійснення аудиту.

Варто зазначити, що **метод аудиту** — це сукупність прийомів, за допомогою яких оцінюється стан об'єктів, що підлягають аудиту. Сукупність цих прийомів та процедури повинні дозволяти отримувати достатні, дійсні та необхідні докази, які вмотивовано підкріплюють або спростовують їхні точки зору та висновки (див. таблицю №)

**ПЕРЕЛІК ПРИЙОМІВ І ПРОЦЕДУР ДЕРЖАВНОГО
ФІНАНСОВОГО АУДИТУ СУБ'ЄКТІВ ГОСПОДАРЮВАННЯ**

Прийоми і процедури	Зміст прийомів і процедур
перевірка	перевірка кількісного та якісного стану об'єктів аудиту шляхом обстеження, огляду, обмірювання, перерахунку, зважування, лабораторного аналізу та інших способів перевірки фактичного стану активів, а також перевірка документів і записів;
аналіз	це комплексне вивчення фінансового стану суб'єкта господарювання та ефективності управління активами з метою оцінки досягнутих результатів, що проводиться за допомогою методів фінансового аналізу за даними бухгалтерського обліку, фінансової, податкової і статистичної звітності, звітності про виконання фінансового плану тощо;
письмове пояснення	полягає в одержанні письмової відповіді від посадових осіб суб'єкта господарювання на поставлені державним аудитором питання;
анкетування	отримання необхідної для проведення аудиту інформації від посадових осіб суб'єкта господарювання або осіб, які є користувачами товарів, робіт та послуг суб'єкта господарювання, шляхом застосування анкет;
звірка	полягає у письмовому підтвердженні третіми особами точності інформації, яке може бути здійснено шляхом зустрічної звірки або шляхом письмового запиту;
обстеження	дає можливість одержати загальну характеристику можливостей суб'єкта господарювання на підставі візуального огляду;
тестування	полягає у формулюванні переліку питань для оцінки об'єкта дослідження за відповідями, на які встановлюються фактори ризику та надається оцінка відповідності;
експертиза	здійснюється із залученням фахівців вузької спеціалізації.

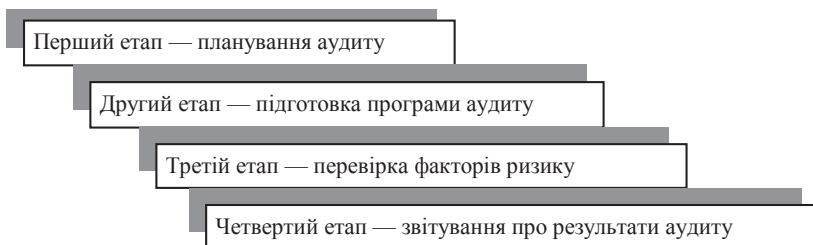
Державний фінансовий аудит суб'єктів господарювання передбачається проводити лише у плановому порядку. А для казенних підприємств, а також суб'єктів господарювання державного сектору економіки, які мають стратегічне значення для економіки і безпеки держави, державний аудит повинен проводитися щороку. При цьому тривалість аудиту не повинна перевищувати 90 календарних днів.

Слід зауважити, що за тривалістю в часі державний фінансовий аудит удвічі перевищує планові ревізії. Цей час надається для того, аби повно і всебічно оцінити стан підприємства та дослідити всі фактори, що негативно впливають на його діяльність. Результатом цього мають бути змістовні і ґрунтовні пропозиції щодо покращення ситуації, які зацікавлять не лише державного аудитора, а й керівництво об'єкта аудиту та його органа управління.

Перед початком аудиту керівнику об'єкта аудиту надсилається не пізніше ніж за десять календарних днів відповідне повідомлення із зазначенням строку аудиту та відповідальних за його проведення посадових осіб.

Посадові особи органу ДКРС зобов'язані пред'явити керівнику об'єкта аудиту направлення на проведення аудиту, скріплені печаткою відповідного органу ДКРС, та розписатися в журналі реєстрації перевірок (у разі його наявності). Крім того, направлення на проведення аудиту мають бути виписані на всю тривалість аудиту.

Процес державного фінансового аудиту суб'єктів господарювання, як визначено наказом ГоловкиРУ №300,¹ складається з чотирьох етапів:



3.1.2. Планування державного фінансового аудиту діяльності суб'єктів господарювання

На етапі підготовки до аудиту попередньо вивчаються особливості діяльності суб'єкта господарювання напередодні проведення виїзних аудиторських процедур, а також збирається та аналізується інформація про правове забезпечення фінансово-господарської діяльності об'єкта аудиту, його систему управління, повноту досягнення поставлених ним цілей і завдань.

Інформація та необхідні для планування аудиту документи можуть бути отримані за письмовими запитами органу ДКРС від суб'єкта господарювання за місцем його перебування, а також з інших джерел (публікації в засобах масової інформації, в Інтернеті, результати попередніх контрольних заходів, інформація правоохоронних органів).

Цей етап не включається до загальної тривалості аудиту і може бути довгим у часі, що дасть змогу якісно підготуватися й зосередити увагу на найбільш проблемних і ризикових факторах, які потребують оцінки, без відволікання на другорядні питання, як це часто трапляється під час підготовки до ревізії.

¹ Наказ Головного контрольно-ревізійного управління України від 04.08.2008р. №300 «Про затвердження Методики проведення органами контрольно-ревізійної служби державного фінансового аудиту діяльності суб'єктів господарювання».

Планування державного фінансового аудиту суб'єктів господарювання — це процес, який ґрунтується на попередньому вивченні особливостей діяльності об'єкта аудиту та передбачає збір та аналіз інформації про правове забезпечення фінансово-господарської діяльності об'єкта аудиту, систему управління, зокрема організацію внутрішнього контролю, та досягнення об'єктом аудиту визначених цілей і завдань або набуття кращого досвіду діяльності інших суб'єктів господарювання.

Процес планування включає:

1) **стадію збору інформації** — отримання базової інформації про об'єкт аудиту, включаючи інформацію про специфіку його діяльності, збір нормативно-правових актів, отримання установчих, розпорядчих та інших документів об'єкта аудиту, розпорядчих документів органу управління, фінансової і статистичної звітності об'єкта аудиту та у разі потреби інших суб'єктів господарювання, однотипних за певними характеристиками їх діяльності, матеріалів попередніх контрольних заходів;

2) **стадію оцінки** — аналіз отриманої інформації, формування загального уявлення про вимоги, яким повинна відповідати діяльність об'єкта аудиту, встановлення відхилень від норм та завдань, а також визначення факторів ризику.

За результатами опрацювання зібраної інформації керівником групи аудиторів складається план аудиту, який затверджується керівником органу ДКРС.

У плані аудиту визначається обсяг аудиту, методи і терміни проведення аудиту, включаючи підготовку аудиторського звіту.

План державного фінансового аудиту суб'єктів господарювання повинен включати:

а) **вступну частину**, в якій вказується мета аудиту, підстава для його проведення, орган ДКРС, який проводить аудит, та склад фахівців, яких планується залучити в процесі проведення аудиту;

б) **інформацію про діяльність об'єкта аудиту**, де наводиться стисла характеристика суб'єкта, фінансово-господарська діяльність якого підлягає аудиту:

— мету діяльності об'єкта аудиту, функції щодо виконання державних програм (за наявністю);

— структуру об'єкта аудиту та чисельність працівників;

— показники виробничої та фінансової діяльності (планові, фактичні);

— попередню оцінку досягнення мети та завдань діяльності об'єкта аудиту за виробничими та фінансовими показниками;

— зміни, що відбулися з моменту останнього аудиту, де відображаються організаційні, виробничі та інші зміни в діяльності об'єкта аудиту, що відбулися з часу попереднього аудиту, проведеного ДКРС, які могли як позитивно, так і негативно вплинути на результати діяльності, ведення бухгалтерського обліку складання фінансової звітності. Якщо аудит об'єкта аудиту проводиться органом ДКРС вперше, цей розділ слід не включати в структуру плану аудиту;

в) **фактори ризику** — обґрунтовуються попередньо виявлені фактори ризику;

г) **обсяг аудиту** — попередньо визначаються напрями діяльності об'єкта аудиту, які потребують поглибленого дослідження, а також наводяться статті балансу і показники фінансової звітності, які потребують аналізу їх складу, структури і оцінки факторів, що вплинули на їх зміну в порівнянні з попереднім звітним періодом, або із плановим рівнем, а також фактори, які можуть впливати на перебіг аудиту та його результати;

г) **графік проведення аудиту**

Слід зауважити, що якщо об'єктом аудиту виступає суб'єкт господарювання, що має структурні підрозділи, залучення інших органів ДКРС до аудиту цих підрозділів має передбачатися в плані аудиту об'єкта аудиту.

3.1.3. Підготовка програми проведення державного фінансового аудиту діяльності суб'єктів господарювання.

Підготовка програми проведення аудиту передбачає :

- уточнення інформації, зібраної на першому етапі аудиту;
- проведення аналізу фінансово-господарської діяльності об'єкта аудиту та ефективності використання активів;
- надання попередньої оцінки стану внутрішнього контролю;
- конкретизації факторів ризику;
- визначення переліку аудиторських процедур, необхідних для проведення аудиту в розрізі кожного поставленого питання (фактору ризику), та обсяг вибірки для проведення перевірки кожного визначеного питання (фактору ризику);
- визначення рівня суттєвості факторів ризику;
- складання програми аудиту.

Уточнення інформації, зібраної на першому етапі аудиту, передбачає поглиблене дослідження визначених факторів ризику.

Фактори ризику (ризикові операції) — це можливі порушення, недоліки та проблеми, ризикові операції, які негативно вплинули або можуть вплинути на рівень управління фінансово-господарською діяльністю суб'єкта господарювання, досягнення ним поставлених цілей і завдань, ефективне використання ресурсів, результати фінансово-господарської діяльності, а також можливі резерви для підвищення ефективності та покращення фінансових і виробничих результатів діяльності об'єкта аудиту.

Проблема оцінки фінансових ризиків суб'єктів господарювання має першорядне значення, бо від точності визначення фінансових ризиків і факторів, які впливають на діяльність підприємства, залежить

як об'єктивність прийняття управлінських рішень, фінансове становище підприємства, так і якість аудиту.

Основний метод визначення ризикових операцій — аналіз фінансово-господарської діяльності підприємства за звітними даними та матеріалами попередніх ревізій, завданням якого є оцінка ефективності управління та виявлення факторів, які позитивно або негативно вплинули на кінцеві фінансові результати.

До основних джерел інформації для проведення поглибленого аналізу належать:

- баланс підприємства (форма № 1);
- звіт про фінансові результати (форма № 2);
- звіт про рух грошових коштів (форма № 3);
- звіт про власний капітал (форма № 4);
- примітки до річної фінансової звітності (форма № 5);
- звіт про наявність та рух основних фондів, амортизацію (знос) (форма № 11-03)
- інші звіти і інформація, необхідна для якісного аналізу, виявлення резервів виробництва та визначення ризикових операцій.

Можна виділити два методи визначення ризикових операцій:

➤ Орієнтація на фінансові порушення, виявлені перевітками на інших підприємствах.

➤ Орієнтація на операції, щодо яких не забезпечений внутрішньогосподарський контроль.

У чому полягає перший метод? Державний аудитор повинен взяти до уваги порушення, виявлені попередніми контрольними заходами на цьому підприємстві або на інших підприємствах. Вони можуть свідчити про наявність аналогічних ризикових операцій на об'єкті контролю.

Що означає другий метод? Насамперед, система внутрішньогосподарського контролю — це сукупність внутрішніх правил та процедур контролю, запроваджених керівництвом суб'єкта господарювання з метою забезпечення (в межах можливого) його стабільного та ефективного функціонування, дотримання внутрішньої господарської політики, збереження та раціонального використання активів, запобігання фальсифікаціям і помилкам, ведення достовірної фінансової звітності.

Якщо у суб'єкта господарювання відсутній або неефективно діє внутрішньогосподарський контроль, це збільшує ймовірність проведення ризикових операцій.

Проведення аналізу фінансово-господарської діяльності об'єкта аудиту та ефективності використання активів передбачає:

- 1) порівняння планових і фактичних показників;
- 2) порівняння фактичних показників за декілька років у динаміці;

3) розрахунок коефіцієнтів з використанням Методики аналізу фінансово-господарської діяльності підприємств державного сектору економіки¹ або інших методик.

Аналіз повинен охоплювати структуру та динаміку активів об'єкта аудиту, дебіторської заборгованості, власного капіталу, зобов'язань, дохідності активів, доходів та витрат, в тому числі валового прибутку (збитку) та операційних витрат за економічними елементами тощо.

Процедура проведення аналізу фінансово-господарської діяльності та його обсяг (кількість таблиць, які необхідно скласти, кількість показників для розрахунку тощо) визначаються керівником групи аудиторів, виходячи із специфіки і результатів діяльності об'єкта аудиту, періоду, за який необхідно дослідити його фінансово-господарську діяльність, та чисельності аудиторів.

Результати аналізу фінансово-господарської діяльності та оцінки виконання показників фінансового плану можуть бути додатками до аудиторського звіту.

Попередня оцінка стану внутрішнього контролю полягає у дослідженні сукупності внутрішніх правил та процедур контролю, що запроваджені керівництвом об'єкта аудиту для досягнення поставленої мети, забезпечення (в межах можливого) стабільного і ефективного функціонування об'єкта аудиту, дотримання внутрішньої господарської політики, збереження, раціонального та економного використання активів, запобігання та викриття фальсифікацій і помилок, подання достовірної фінансової звітності.

З метою оцінки стану внутрішнього контролю досліджуються:

1) основні принципи управління об'єктом аудиту;
2) зміст контракту між керівником і органом управління щодо забезпечення керівником законного, цільового і економного використання усіх видів ресурсів; наказ про розподіл обов'язків між заступниками керівника; положення про відділи чи інші структурні підрозділи об'єкта аудиту, посадові інструкції відповідальних фахівців;
3) наказ про облікову політику щодо забезпечення надання користувачам для прийняття рішень повної, правдивої та неупередженої інформації про фінансовий стан, результати діяльності та рух коштів об'єкта аудиту при складанні фінансової звітності, зокрема шляхом визначення принципів оцінки статей звітності, методів обліку щодо окремих статей звітності; забезпечення повноти і точності складання первинних документів та якості первинної інформації, необхідної для успішного керівництва і прийняття ефективних управлінських рішень;
4) графік документообігу щодо наявності затверджених положень дотримання законодавства щодо зберігання та знищення бухгалтерських документів, встановлення правил прийому документів на виконання, їх реєстрації і обробки, наявність контролю за дотриманням графіка документообігу;

¹ Методика аналізу фінансово-господарської діяльності підприємств державного сектору економіки, затвердженої наказом Міністерства фінансів України від 14.02.2006 № 170 зареєстрованої в Міністерстві юстиції України 27.03.2006 за № 332/12206,

5) розпорядчі та інші документи про дотримання законодавства щодо використання коштів і майна та підписання фінансових документів; дотримання термінів і правил проведення інвентаризацій, бухгалтерських звірок, передачі справ та інших процедур внутрішнього контролю; забезпечення умов для збереження коштів і матеріальних цінностей; закріплення осіб, відповідальних за здійснення внутрішнього контролю, та визначення для них кола обов'язків;
6) склад, фаховий рівень та періодичність проходження підвищення кваліфікації працівників бухгалтерської, економічної та фінансової служб;
7) наявність підрозділу внутрішнього контролю, його статус, підпорядкованість, результати і якість його роботи: забезпечення постійного аналізу цільового, ефективного і економного використання усіх видів ресурсів; своєчасність і повнота здійснюваних контрольних заходів з огляду на наявні ризики та правильність документування виявлених порушень і недоліків; обґрунтованість застосування методів контролю; своєчасність і обґрунтованість внесення за результатами контрольних заходів пропозицій керівництву з метою усунення виявлених порушень, забезпечення відшкодування нанесених збитків та удосконалення внутрішнього контролю; повнота заходів, які вживаються для забезпечення врахування наданих пропозицій;
8) кадрова політика щодо кваліфікаційних вимог до осіб, які займають відповідальні посади, та частота зміни працівників на відповідальних посадах;
9) порядок підготовки внутрішньої звітності для цілей управління (управлінської звітності) тощо.

За результатами вивчення системи внутрішнього контролю необхідно дати **позитивну, умовно позитивну або негативну оцінку** та визначити, чи забезпечує внутрішній контроль самостійне виявлення та виправлення суб'єктом господарювання можливих ризиків.

Позитивну оцінку державний аудитор дає в тому випадку, якщо система внутрішнього контролю попереджує, виявляє та своєчасно виправляє ті суттєві помилки в роботі персоналу, які можуть бути своєчасно попереджені і виправлені як в частині використання майна, так і в частині визначення окремих статей доходів і витрат та фінансового результату.

Умовно позитивну оцінку необхідно дати в тому випадку, коли система внутрішнього контролю є недостатньою для попередження всіх суттєвих порушень і недоліків у діяльності об'єкта аудиту.

На негативну оцінку заслуговує та система внутрішнього контролю, яка по причині недоліків її організації не попереджує (або не має змоги попереджувати) суттєві для об'єкта аудиту помилки, що негативно впливають на використання активів, формування статей доходів і витрат та на фінансовий результат. Негативна оцінка системи внутрішнього контролю збільшує ризики можливого допущення об'єктом аудиту порушень і недоліків, тому вимагає планування більшого обсягу аудиторських процедур.

За результатами уточнення інформації, зібраної на першому етапі аудиту, а також проведеного аналізу фінансово-господарської діяльно-

сті та оцінки стану внутрішнього контролю конкретизуються та визначаються зовнішні і внутрішні фактори ризику.

Зовнішні фактори ризику є незалежними від об'єкта аудиту, але можуть безпосередньо впливати на його діяльність та фінансові результати.

До зовнішніх факторів ризику можна віднести:

- зміни, внесені до нормативно-правових актів, якими безпосередньо регулюється діяльність об'єкта аудиту або встановлюються правила здійснення ним певних видів господарських операцій;
- зміни, внесені до нормативно-правових актів, якими змінюється порядок відображення в обліку певних операцій чи змінюється порядок складання фінансової звітності;
- загострення конкурентної боротьби з боку конкурентів;
- зміна стратегії розвитку галузі, в якій здійснює свою діяльність об'єкт аудиту, що зумовлює зменшення обсягів державного замовлення;
- штучне обмеження використання виробничої потужності об'єкта аудиту та обсягу виробництва продукції у зв'язку з обмеженістю внутрішнього ринку спожити весь обсяг продукції та обмеженням експорту;
- форс-мажорні обставини та інше.

Внутрішні фактори ризику є прямим результатом діяльності об'єкта аудиту і можуть ним регулюватися.

До найтипівіших внутрішніх факторів ризику можна віднести:

- фактори ризику, пов'язані з фінансово-господарською діяльністю об'єкта аудиту:

- зміни в організаційній структурі, внаслідок яких конкретні функції з фінансово-господарської діяльності виконуватимуться структурними підрозділами, працівники яких не мають відповідного досвіду та кваліфікації;

- створення нових структурних підрозділів;

- не встановлені правила здійснення внутрішнього контролю;

- суть правил внутрішнього контролю свідчить про їх формальність, неврахування специфіки діяльності об'єкта аудиту, внаслідок чого важко попередити, виявити та виправити помилки;

- зміни виду господарської діяльності об'єкта аудиту;

- суттєві зміни показників фінансового плану в порівнянні з попередніми роками (зокрема, суттєве збільшення видатків при неадекватному збільшенні доходів);

- укладення договорів з суб'єктами господарювання, які мають значну заборгованість перед об'єктом аудиту, або з суб'єктами господарювання, щодо яких аудитор має інформацію про завищення ними обсягів робіт, ціни товарів або послуг, розцінок чи тарифів;

- укладення договорів з суб'єктами господарювання, які не мають бездоганної ділової репутації, або з суб'єктами господарювання,

які створені менше року чи предмет договору не є їх основною діяльністю;

— значне зростання дебіторської та/або кредиторської заборгованості;

— укладання договору, умов якого заздалегідь є вкрай не вигідними для об'єкта аудиту чи існують сумніви щодо повноти наданих послуг (виконаних робіт), спроможності їх оплати тощо;

- фактори ризику, пов'язані з веденням бухгалтерського обліку:

- внесення змін до облікової політики об'єкта аудиту;

- відсутність положення про бухгалтерську службу, посадових інструкцій відповідальних працівників, графіка документообігу тощо;

- низький рівень комп'ютеризації бухгалтерського обліку;

- застосування неліцензійних програм з ведення бухгалтерського обліку або несвочасне оновлення програм відповідно до змін у методології ведення бухгалтерського обліку чи облікової політики;

- фактори ризику внаслідок неусунення недоліків, виявлених попереднім аудитом (чи ревізією):

- виявлені систематичні порушення законодавства у сфері державних закупівель;

- виявлено недостачу, однак матеріально відповідальна особа продовжує працювати на тій самій посаді, недостачу нею не відшкодовано, річна інвентаризація не проводилася;

- виявлено факти переплати заробітної плати внаслідок встановлення необґрунтовано завищених (у порівнянні з нормативно-правовими актами) надбавок чи доплат, однак система встановлення надбавок та доплат не змінилася, тощо.

Визначені фактори ризику можуть викладатись у вигляді гіпотез причин можливого погіршення фінансового стану об'єкта аудиту, невиконання ним своїх функцій та неефективного використання майна. Для дослідження кожного поставленого питання (фактору ризику) визначається обсяг і метод аудиту, який необхідно здійснити для підтвердження чи спростування ризиків, а також визначається розмір вибірки.

Визначення вибірки проводиться з метою застосування аудиторських процедур по відношенню менш ніж до 100% об'єктів всієї сукупності, що досліджуються, для отримання аудиторських доказів, які дозволяють скласти думку про всю цю сукупність.

Прикладами питань аудиту, де може бути застосована вибірка, є:

- 1) основні засоби (за окремими об'єктами основних засобів);

- 2) матеріали і запаси (за окремими видами матеріалів і запасів);

- 3) дебіторська і кредиторська заборгованість (за конкретними дебіторами чи кредиторами);

- 4) реалізація продукції (конкретні господарські операції, вид продукції чи період);

- 5) відображення затрат (конкретні випадки, напрями діяльності);
- 6) оплата праці (окремі працівники чи групи працівників, посади) тощо.

Обрані методи аудиту, процедура їх застосування та обсяг вибірки повинні забезпечувати обґрунтованість висновків за результатами оцінки рівня управління фінансово-господарською діяльністю об'єкта аудиту, правильності ведення бухгалтерського обліку та достовірності фінансової звітності.

Рівень суттєвості визначається з метою можливості зробити висновок щодо суттєвості впливу визначеного фактору ризику на результати діяльності об'єкта аудиту, а також на достовірність фінансової звітності.

Рівень суттєвості може визначатись у вартісній оцінці (сума заниженого чи недоотриманого доходу, обсяг завищених чи не обґрунтованих витрат, незаконного відчуження активів тощо) і у процентному відношенні до фактичних даних фінансової звітності, бухгалтерського обліку та показників фінансово-господарської діяльності об'єкта аудиту.

Визначений у програмі аудиту рівень суттєвості для конкретного об'єкта аудиту може коригуватися під час проведення аудиту шляхом внесення змін до програми.

На підставі плану аудиту та з урахуванням додаткової інформації, отриманої за результатами детального вивчення об'єкта аудиту, складається програма аудиту.

В програмі аудиту зазначаються:

1) мета аудиту, підстава для його проведення, орган ДКРС, який проводить аудит;
2) інформація про діяльність об'єкта аудиту, де наводиться стисла характеристика суб'єкта, фінансово-господарська діяльність якого підлягає аудиту;
3) результати проведеного аналізу фінансово-господарської діяльності та попередньої оцінки стану внутрішнього контролю;
4) перелік критеріїв, за якими буде визначено ефективність управління об'єктом аудиту;
5) перелік факторів ризику фінансово-господарської діяльності об'єкта аудиту, які передбачається перевірити за визначеними критеріями, методи проведення аудиту, процедури їх застосування, обсяг аудиту та вибірки, а також рівень суттєвості можливих порушень та недоліків;
6) необхідність залучення до проведення аудиту інших органів ДКРС, чи представників інших органів влади, установ та організацій;
7) відповідальні працівники, що здійснюють аудит, та графік проведення аудиту.

Програма аудиту затверджується керівником органу ДКРС. Відповідно до вимог програма аудиту складається у двох примірниках, один з яких надається керівнику об'єкта аудиту, про що робиться запис на другому примірнику, який залишається органу ДКРС.

Слід зазначити, що в разі проведенні аудиту за ініціативою об'єкта аудиту або його органу управління можливе попереднє узгодження програми з відповідним керівником.

Під час проведення аудиту програма аудиту може бути переглянута, доповнена та уточнена. Зміни до програми вносяться за погодженням з керівником органу ДКРС та про них інформується керівник об'єкта аудиту.

У разі, якщо програмою передбачається проведення аудиту структурних підрозділів об'єкта аудиту із залученням інших регіональних органів ДКРС, за кожним структурним підрозділом відповідним регіональним органом ДКРС має бути складена окрема програма аудиту з урахуванням положень загальної програми аудиту в цілому та конкретизації факторів ризику, притаманних діяльності структурного підрозділу.

3.1.4. Перевірка факторів ризику

Під час перевірки факторів ризику за обраними аудиторськими процедурами та виходячи з обсягу вибірки проводиться перевірка визначених факторів ризику діяльності об'єкта аудиту, за результатами якої підтверджується або спростовується попередня інформація стосовно факторів ризику.

Кожне питання (фактор ризику), що підлягає аудиту, повинно бути досліджене з урахуванням процедур, визначених програмою аудиту, та має бути досліджене щодо:

- 1) відповідності господарських операцій вимогам законодавства;
- 2) обґрунтованості (доцільності) проведених операцій для здійснення господарської діяльності об'єкта аудиту;
- 3) порівняння фактично отриманого результату з очікуванням.

В разі виявлення порушень чи відхилень від норм слід визначити суттєвість впливу цих порушень (недоліків) на достовірність фінансової звітності та показники ведення фінансово-господарської діяльності.

Під час перевірки аналізуються:

- дані фінансових та бізнес-планів, бухгалтерських (первинних і зведених) документів, статистичної та фінансової звітності, договорів, розпорядчих та інших документів об'єкта аудиту, пов'язаних з плануванням і провадженням фінансово-господарської діяльності, веденням бухгалтерського обліку, складенням фінансової звітності та організацією внутрішнього контролю;

- фактична наявність та стан активів.

Подання зазначених документів посадовій особі органу ДКРС і організація перевірки фактичної наявності та стану активів забезпечується керівником об'єкта аудиту або особою, що виконує його обов'язки.

В разі виявлення під час аудиту фактів порушень законодавства, які містять ознаки злочину, орган ДКРС невідкладно інформує про них правоохоронні органи.

3.1.5. Звіт про результати державного фінансового аудиту суб'єктів господарювання

За результатами аудиту складається аудиторський звіт, обов'язковими розділами якого є висновки про дотримання законодавства і забезпечення ефективності фінансово-господарської діяльності об'єкта аудиту та обґрунтовані рекомендації щодо її удосконалення.

Аудиторський звіт — документ, який складається керівником групи державних аудиторів (державним аудитором) у встановленому порядку за результатами проведення державного фінансового аудиту

Аудиторський звіт з державного фінансового аудиту суб'єктів господарювання включає наступні розділи:

Розділ «Вступ»
Розділ «Результати аудиторських процедур і висновки»
Розділ «Рекомендації»
Розділ «Додатки»

Розділ «Вступ» має містити інформацію про об'єкт аудиту та обґрунтовувати причини проведення аудиту.

До розділу «Результати аудиторських процедур і висновки» включаються висновки про дотримання законодавства і забезпечення ефективності фінансово-господарської діяльності об'єкта аудиту. Крім цього, цей розділ має містити:

- результати дослідження фінансово-господарської діяльності об'єкта аудиту, чинників, які негативно впливають на діяльність об'єкта аудиту. При цьому наводяться конкретні приклади недоліків і порушень;

- оцінку стану внутрішнього контролю;

- висновки за результатами аудиту з визначенням впливу порушень і недоліків на розміри платежів до бюджетів і державних фондів, фінансові результати об'єкта аудиту, розмір прибутку та величину активів;

- надається оцінка ефективності управління майном, досягнення суб'єктами господарювання визначених цілей і завдань за визначеними критеріями, за якими проведена перевірка факторів ризику.

Висновки групуються виходячи з істотності їх впливу на фінансово-господарську діяльність об'єкта аудиту за такими напрямками:

- 1) зовнішній — незалежний від об'єкта аудиту характер, зокрема щодо достатності нормативно-правового забезпечення його діяльності, рівня її регламентації органом управління об'єкта аудиту;

- 2) внутрішній — прийняття рішень або бездіяльність посадових осіб об'єкта аудиту, в першу чергу щодо організації внутрішнього контролю.

У розділі «Рекомендації» зазначаються пропозиції, реалізація яких є необхідною умовою для якісних змін в управлінні об'єктом аудиту. Ці пропозиції повинні ґрунтуватися на фактах та висновках аудиту. У міру можливості розділ з рекомендаціями повинен мати таку саму структуру, як і розділ, де викладено висновки.

Рекомендації повинні:

- ґрунтуватися на результатах роботи, фактах, висновках;
- зосереджувати увагу на тому, що треба змінити;
- залишити на розсуд об'єкта аудиту способи проведення змін;
- бути достатньо детальними і реальними для впровадження.

Інформація аудиторського звіту має бути зрозумілою та конструктивною, речення — короткими та чіткими.

Робочі матеріали, які підтверджують встановлені факти, табличні дані, сформовані аудитором на стадії здійснення оцінки досягнутих об'єктом аудиту результатів, прикладаються як додатки до аудиторського звіту.

При посиланні на документи, статистичні, бухгалтерські, аналітичні дані доцільно у тексті аудиторського звіту зазначати джерела інформації. З метою не загромождження текстової частини аудиторського звіту посилання на джерела інформації в тексті доцільно позначати цифрами, що відповідають порядковому номеру використаних документів, наведеному у переліку, який є додатком до аудиторського звіту.

Аудиторський звіт підлягає розгляду за участю керівництва об'єкта аудиту. Строк такого розгляду не повинен перевищувати 5 робочих днів. Аудиторський звіт передається для розгляду керівництву об'єкта аудиту одним із таких способів:

- а) особисто під розписку керівнику або головному бухгалтеру об'єкта аудиту;
- б) через діловодну службу з відміткою про дату реєстрації в журналі вхідної кореспонденції об'єкта аудиту та підписом працівника цієї служби, який здійснив реєстрацію;
- в) рекомендованим поштовим відправленням з повідомленням.

При наявності зауважень і пропозицій посадових осіб об'єкта аудиту до аудиторського звіту, що не були враховані під час розгляду, вони оформлюються у вигляді протоколу розбіжностей, форма якого встановлена в додатку.

За результатами розгляду з керівництвом об'єкта аудиту, але не пізніше останнього дня аудиту, аудиторський звіт складається в чотирьох примірниках і підписується в односторонньому порядку керівником групи державних аудиторів. За наявності зауважень, викладених в протоколі розбіжностей, орган ДКРС, який проводив аудит, аналізує їх обґрунтування, і в строк, не пізніше ніж 15 робочих днів після підписання цього протоколу дає на них письмовий висновок, який затверджується керівником органу ДКРС або його заступником.

Примірники аудиторського звіту передаються керівнику об'єкта аудиту, керівництву його органу управління, а також відповідно до визначених законодавством повноважень Кабінету Міністрів України та Міністерству фінансів України. Один примірник аудиторського звіту залишається органу ДКРС.

Керівник об'єкта аудиту зобов'язаний інформувати орган ДКРС, який проводив аудит, про стан врахування рекомендацій, що містяться у аудиторському звіті.

Рішення щодо оприлюднення результатів аудиту приймається керівництвом органу ДКРС, що проводив аудит. Оприлюднення органами ДКРС результатів аудиту здійснюється відповідно до законодавства. Така інформація може надсилатися іншим заінтересованим органам державної влади, а також органам місцевого самоврядування.

Аудиторський звіт може виноситись на розгляд колегії відповідного органу, уповноваженого управляти державним майном.

Орган ДКРС здійснює моніторинг та облік стану впровадження пропозицій, відображених в аудиторському звіті чи інформації про результати аудиту.

3.2. Порядок проведення органами державної контрольно-ревізійної служби державного фінансового аудиту окремих господарських операцій

Державний фінансовий аудит окремих господарських операцій, що здійснюється органами контрольно-ревізійної служби, регламентується Постановою Кабінету Міністрів України №506 від 20 травня 2009р. «Про затвердження Порядку проведення органами державної контрольно-ревізійної служби державного фінансового аудиту окремих господарських операцій».

Операційний аудит — це державний фінансовий аудит окремих господарських операцій, що здійснюються суб'єктами господарювання

Основним завданням операційного аудиту є сприяння забезпеченню суб'єктами господарювання законного та ефективного використання державних чи комунальних коштів та/або майна, інших активів держави, правильності ведення бухгалтерського обліку, складення достовірної фінансової звітності.

Варто зазначити, що у суб'єктів господарювання, де проводиться операційний аудит, інші планові контрольні заходи за ініціативою органів служби не здійснюються.

Методика проведення операційного аудиту, порядок та зразки документів щодо інформування керівника суб'єкта господарювання про виявлені порушення, ризикові операції та платіжні доручення за розрахунками з ризикових операцій затверджуються ГоловокРУ.

Операційний аудит включає:

1) проведення моніторингу окремих господарських операцій, які здійснені суб'єктами господарювання та/або заплановані до здійснення.

Моніторингу також підлягають платіжні доручення на проведення банківських розрахунків до їх підписання керівником суб'єкта господарювання за зобов'язаннями поточного та попередніх періодів.

Строки подання платіжних доручень для проведення моніторингу та узгодження їх державним аудитором погоджуються керівниками ГоловокРУ та суб'єкта господарювання.

Перелік господарських операцій, що складається для кожного суб'єкта господарювання, їх суми, критерії відбору платіжних доручень, що підлягають моніторингу, погоджуються керівниками ГоловокРУ та органу управління.

Платіжні доручення за визначеним переліком та відповідними критеріями, погодженими керівниками ГоловокРУ та органу управління, погоджуються державним аудитором.

У разі виявлення ознак, що можуть свідчити про відхилення від встановленого законодавством порядку використання державних чи комунальних коштів та/або майна, державний аудитор відмовляється від погодження платіжного доручення, про що письмово повідомляє керівників органу служби, органу управління та суб'єкта господарювання;

2) розроблення програми, яка затверджується керівником органу служби та подається для ознайомлення керівникові суб'єкта господарювання;

3) перевірку здійснення ризикових операцій щодо законного та ефективного використання державних чи комунальних коштів та/або майна, інших активів держави, правильності ведення бухгалтерського обліку, складення і подання фінансової звітності;

4) підготовку для подання керівникові суб'єкта господарювання, органу управління та у разі потреби Фонду державного майна пропозицій щодо ефективного використання державних чи комунальних коштів та/або майна, усунення недоліків і порушень, виявлених за результатами моніторингу господарських операцій та/або перевірки;

5) оцінку стану усунення керівником суб'єкта господарювання недоліків і порушень, виявлених за результатами моніторингу господарських операцій та/або перевірки;

6) аналіз річної фінансової звітності суб'єкта господарювання; оцінку врахування пропозицій, внесених керівникові суб'єкта господарювання протягом звітного року за результатами моніторингу господарських операцій та/або перевірки; розроблення проекту аудиторського звіту із зазначенням висновків і пропозицій; обговорення проекту аудиторського звіту з керівником суб'єкта господарювання; підписання аудиторського звіту; подання аудиторського звіту керівникові суб'єкта господарювання.

Державному аудитору видається за встановленим ГоловокРУ зразком направлення для проведення операційного аудиту, в якому зазна-

чаються період та строки проведення операційного аудиту. Направлення підписується керівником відповідного органу служби і скріплюється печаткою такого органу.

Державний аудитор зобов'язаний пред'явити керівникові суб'єкта господарювання направлення для проведення операційного аудиту та розписатися в журналі реєстрації перевірок (у разі його наявності).

Керівник суб'єкта господарювання забезпечує створення належних умов для проведення державним аудитором операційного аудиту та несе персональну відповідальність за достовірність, своєчасність і повноту подання необхідної інформації.

У разі коли в ході операційного аудиту встановлено, що прийняття управлінських рішень, здійснення господарських операцій може призвести до неефективного чи незаконного використання державних чи комунальних коштів та/або майна, фінансових порушень або порушення законодавства, державний аудитор письмово інформує про це керівника суб'єкта господарювання, керівника відповідного органу служби та орган управління з поданням відповідних пропозицій.

Результати перевірки ризикових операцій оформляються у формі довідки у двох примірниках, один з яких передається керівникові суб'єкта господарювання.

Рішення щодо запобігання настанню або мінімізації негативних наслідків, що можуть бути спричинені ризиковими операціями, зокрема за результатами моніторингу платіжних доручень, приймає керівник суб'єкта господарювання.

Результати операційного аудиту відображаються в аудиторському звіті. Аудиторський звіт розглядається за участю керівника та уповноважених представників суб'єкта господарювання. Їх зауваження і пропозиції враховуються або відображаються у протоколі розбіжностей, який додається до звіту.

Аудиторський звіт складається у трьох примірниках. Перший примірник аудиторського звіту залишається в органі служби, другий подається керівникові суб'єкта господарювання, третій — органів управління.

3.3. Методика організації та проведення державного аудиту фінансової та господарської діяльності бюджетних установ України

Питання про запровадження аудиту фінансової та господарської діяльності бюджетних установ, як відомо, має в Україні досить тривалу передісторію.

Згадаймо, вже наприкінці 90-х років науковими дослідженнями і практикою було доведено, що причиною значних втрат бюджету є:

а) нечіткі формулювання положень, часті зміни у бюджетному законодавстві;

б) відсутність публічної оцінки бюджетного управління на всіх рівнях відповідальності;

в) слабкість профілактичної спрямованості державного фінансового контролю;

г) відсутність у законодавстві жорсткої відповідальності за допущені зловживання і серйозні бюджетні правопорушення.

Усі ці проблеми, а також вивчення досвіду Франції, Нідерландів та країн Прибалтики в організації державного фінансового контролю спонукало керівництво державної контрольно-ревізійної служби (ДКРС) до застосування в контрольно-ревізійній роботі поряд з традиційними формами контролю (ревізією та перевіркою) таких, що дають змогу попередити фінансові порушення, оперативно вжити коригуючих заходів у разі їх вчинення та, за потреби, ініціювати через відповідний орган, визначений законом, внесення змін до чинних законодавчих і нормативно-правових актів.

Формою такого контролю в багатьох європейських країнах є фінансовий аудит, мета якого — консультування керівництва об'єктів контролю стосовно можливих факторів ризику, оцінка достовірності фінансової звітності та надання рекомендацій з удосконалення системи внутрішнього контролю.

Для здійснення такого контролю в Україні уже створено необхідну правову базу. Передусім, проведення контролю за використанням бюджетних коштів у формі аудиту фінансово-господарської діяльності бюджетних установ передбачено ст. 26. Бюджетного кодексу України. Далі постановою Кабінету Міністрів України від 31.12.2004 № 1777 було затверджено Порядок проведення органами ДКРС аудиту фінансової та господарської діяльності бюджетних установ.

Нова форма контролю, що здійснює Служба, відповідає також вимогам Програми діяльності Кабінету Міністрів України «Назустріч людям», якою, зокрема, передбачено перегляд функцій Рахункової палати і державної контрольно-ревізійної служби з метою вдосконалення системи зовнішнього та внутрішнього контролю і аудиту використання коштів державного і місцевих бюджетів.

Пріоритетність цього напрямку підтверджено також Концепцією розвитку державного внутрішнього фінансового контролю, підготовленою за участю міжнародних фінансових інституцій та схваленою розпорядженням Кабінету Міністрів України від 24.05.2005 № 158-р.

Нарешті, 15 грудня 2006 р. Верховною Радою України прийнято Закон «Про внесення змін до деяких законодавчих актів України щодо запобігання фінансовим правопорушенням, забезпечення ефективного використання бюджетних коштів, державного і комунального майна», яким передбачено здійснення Службою державного фінансового конт-

ролю шляхом проведення фінансового аудиту та інспектування у порядку, встановленому Кабінетом Міністрів України.

Таким чином, в Україні було створене правове поле для здійснення державного аудиту фінансової і господарської діяльності бюджетних установ.

Варто зазначити, що бюджетна установа — орган, установа чи організація, визначена Конституцією України, а також установа чи організація, створена у встановленому порядку органами державної влади, органами влади Автономної Республіки Крим чи органами місцевого самоврядування, яка повністю утримується за рахунок відповідно державного чи місцевого бюджету.

Аудит фінансової та господарської діяльності бюджетної установи — це форма державного фінансового контролю, яка спрямована на попередження фінансових порушень у бюджетній установі та забезпечення достовірності її фінансової звітності.

Основним завданням аудиту фінансової та господарської діяльності бюджетних установ є сприяння бюджетній установі у:

- забезпеченні правильності ведення бухгалтерського обліку;
- законності і ефективності використання бюджетних коштів, державного і комунального майна,
- формуванні достовірної фінансової звітності;
- організації дієвого внутрішньогосподарського фінансового контролю.

Схема 1.

Об'єкти державного аудиту фінансової та господарської діяльності бюджетних установ



Базовим елементом державного аудиту фінансової та господарської діяльності бюджетних установ є визначення ризиків та оцінка їх можливого впливу на результати фінансово-господарської діяльності бюджетної установи і показники її фінансової звітності.

Державний аудит фінансової та господарської діяльності бюджетних установ здійснюється відповідно до планів роботи органів контрольно-ревізійної служби¹.

Варто зазначити, що в бюджетних установах, у яких проводиться аудит фінансової та господарської діяльності бюджетних установ, як правило, не планується проведення, в тому самому бюджетному році, ревізій або перевірок органами державної контрольно-ревізійної служби.

Аудит фінансової та господарської діяльності бюджетних установ проводиться державними аудитором у відповідності до наказу керівника Головки КРУ чи контрольно-ревізійного управління в Автономній Республіці Крим, області, місті Києві або Севастополі. Кількість державних аудиторів на одну бюджетну установу визначається залежно від кількості бюджетних програм, учасником яких є бюджетна установа, обсягів бюджетного фінансування, кількості структурних підрозділів, особливостей організації бухгалтерського обліку, системи внутрішньогосподарського фінансового контролю та інших чинників (в межах 1 — 3 чол.).

Слід відзначити, що за одним державним аудитором, залежно від обсягів фінансування, кількості бюджетних програм, учасником яких є бюджетна установа, та інших чинників, може бути закріплено від 1 до 5 бюджетних установ.

У відповідно до вимог нормативних актів², керівнику бюджетної установи, у якій проводитиметься аудит фінансової і господарської діяльності, не пізніше ніж за 10 календарних днів до його початку надсилається повідомлення про відповідальних за його здійснення посадових осіб (додаток А).

Державний аудит фінансової та господарської діяльності бюджетних установ проводиться за такими етапами:

¹ Порядок планування контрольно-ревізійної роботи органами державної контрольно-ревізійної служби, затверджений постановою Кабінету Міністрів України від 08.08.2001 № 955 (із змінами); Стандарт державного фінансового контролю за використанням бюджетних коштів, державного і комунального майна — 2, затверджений наказом Головки КРУ від 09.08.2002 № 168; Положення про планування контрольно-ревізійної роботи органами державної контрольно-ревізійної служби, затвердженого наказом Головки КРУ від 26.10.2005 № 319.

² Порядок проведення органами державної контрольно-ревізійної служби аудиту фінансової та господарської діяльності бюджетних установ, затверджений постановою Кабінету Міністрів України від 31.12.2004 № 1777.

Етап	Зміст	Термін
I етап	«Підготовка до проведення фінансово-господарського аудиту»	лютий — квітень поточного бюджетного року
II етап	«Проведення поточних аудиторських процедур»	квітень — грудень поточного бюджетного року
III етап	«Дослідження річної фінансової звітності»	січень — березень року, наступного за звітним

Перший етап «Підготовка до проведення фінансово-господарського аудиту». Завданням першого етапу є детальне ознайомлення з особливостями діяльності бюджетної установи, системи її бухгалтерського обліку, фінансової звітності і внутрішньогосподарського фінансового контролю, здійснення оцінки ризиків та підготовка програми проведення фінансово-господарського аудиту (див. таблицю №).

Таблиця

Програма проведення фінансово-господарського аудиту

В _____

за 200__ рік

№ п/п	Елементи аудиторської процедури	Конкретна мета	Обсяг (кількість тестів, зразків, період тощо)	Робочий документ, що складатиметься	Виконавець (державний аудитор)	Запланована дата виконання державним аудитором	Запланована дата перегляду матеріалів вищестоящим керівником державного аудитора

Програма аудиту затверджується керівником (заступником керівника) відповідного органу ДКРС і повинна включати:

- 1) конкретні ризикові сфери діяльності, операції, ділянки бухгалтерського обліку та внутрішньогосподарського контролю, ризики ІТ тощо;
- 2) перелік суб'єктів господарювання (пов'язаних осіб), від яких доцільно отримати інформацію шляхом направлення запитів, прове-

дення у них зустрічних перевірок (звірок) у встановленому законодавством порядку;

3) конкретна мета аудиторської процедури чи її елементу (наприклад, під час вивчення системи бухгалтерського обліку досліджується облік основних засобів, однією конкретною метою цього дослідження є здійснення оцінки правильності визначення вартості основних засобів при їх придбанні, проведенні індексації їх вартості, тобто оцінка правильності визначення вартості основних засобів);

4) обсяг аудиторських процедур за кожним фактором ризику;

5) назву робочого документа, який складатиметься після виконання аудиторської процедури чи окремого її елемента;

6) виконавця (конкретного державного аудитора);

7) дату виконання аудиторських процедур, у тому числі обстежень в бюджетній установі;

8) дату перегляду матеріалів вищестоящим керівником державного аудитора.

На етапі підготовки до проведення аудиту фінансової та господарської діяльності бюджетних установ державний аудитор зобов'язаний:

- | |
|---|
| • визначити за кожною системою фактори ризику (слабкі місця в управлінні фінансами та майном бюджетної установи, у здійсненні внутрішньогосподарського фінансового контролю); |
| • здійснити оцінку ризиків; |
| • за результатами оцінки ризиків скласти програму фінансово-господарського аудиту. |

При попередньому плануванні аудиту державний аудитор:

1) *більш детально вивчає діяльність бюджетної установи, шляхом аналізу:*

- | |
|--|
| а) нормативно-правових актів та методичних документів, які регламентують фінансово-господарську діяльність бюджетних установ відповідного профілю; |
| б) установчих документів, організаційної структури та управління бюджетної установи; |
| в) видів діяльності бюджетної установи. |

За результатами аналізу аудитором визначаються фактори ризику та проводиться оцінка їх можливого впливу.

Наприклад, до факторів ризику діяльності можна віднести:

— зміни, внесені до нормативно-правових актів, якими встановлюються додаткові регламенти, необхідні для здійснення певних господарських операцій;

— зміни схемних посадових окладів чи порядку розрахунку конкретних видів нарахувань заробітної плати;

— зміни в організаційній структурі, внаслідок яких конкретні функції у фінансово-господарській діяльності виконуватимуться структурними підрозділами, працівники яких не мають відповідного досвіду чи кваліфікації;

— створення відокремлених підрозділів;

— призначення нових керівників, які не мали практичного досвіду з управління бюджетними установами відповідного профілю чи досвіду роботи в бюджетній сфері;

— зміни у видах діяльності тощо.

2) *більш детально вивчає систему бухгалтерського обліку бюджетної установи.* Детальне ознайомлення аудитора з системою бухгалтерського обліку бюджетної установи полягає у:

a) більш глибокому вивченні нормативно-правових актів та методичних документів, які регламентують ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності;

b) вивченні облікової політики та організації бухгалтерського обліку;

c) аналізі основних фінансових показників та їх змін. Для цього проводиться камеральна перевірка фінансової звітності бюджетної установи за попередній рік (якщо аудитором не здійснювався фінансовий аудит цієї установи у попередньому році), аналізуються розрахунки та обґрунтування до кошторису на поточний рік, зміни показників кошторису у порівнянні з попередніми роками;
--

d) визначенні системних та несистемних операцій.
--

Після цього державним аудитором визначаються фактори ризику та проводиться оцінка їх можливого впливу. Наприклад, до факторів ризику бухгалтерського обліку можна віднести:

— зміни, внесені до нормативно-правових актів, якими змінюється порядок відображення в обліку тих чи інших операцій, віднесення до кодів економічної класифікації видатків;

— відсутність положення про бухгалтерію, посадових інструкцій облікових працівників, правил документообігу, наказів керівника про надання права підпису конкретних документів посадовим особам бюджетної установи, внаслідок чого працівники бухгалтерії не можуть визначити, чи має певна посадова особа повноваження на підписання конкретного документу;

— суттєві зміни показників кошторису у порівнянні з попередніми роками (зокрема, збільшення асигнувань на оплату праці, на придбання товарів, робіт і послуг, яке повинно здійснюватися відповідно до законодавства про державні закупівлі; наявність асигнувань на капітальні видатки тощо);

— суттєве збільшення видатків при неадекватному збільшенні обсягів робіт (послуг);

— значне зростання дебіторської та/або кредиторської заборгованості;

— наявність асигнувань за кодами програмної (функціонально), економічної кваліфікації видатків, які не планувалися та не здійснювалися у попередньому році;

— відсутність внутрішніх регламентів для системних та несистемних операцій.

3) *оцінює результати попередніх контрольних заходів.* Аналіз матеріалів попередніх контрольних заходів, стану та обраних бюджетною установою шляхів усунення виявлених недоліків і порушень також здійснюється державним аудитором з метою визначення факторів ризику та оцінки їх можливого впливу.

Наприклад, до факторів ризику у цій сфері можна віднести такі випадки:

— попередньою ревізією виявлені систематичні порушення законодавства у сфері державних закупівель, однак склад тендерного комітету не змінився, не видано розпорядчого документу з метою усунення виявлених порушень;

— попередньою ревізією виявлено недостачу, однак матеріально відповідальна особа продовжує працювати на тій самій посаді, недостачу нею не відшкодовано, річна інвентаризація не проводилася;

— попередньою ревізією виявлено факти переплати заробітної плати внаслідок встановлення необґрунтовано завищених (у порівнянні з нормативно-правовими актами) надбавок чи доплат, однак система встановлення надбавок та доплат не змінилася тощо.

4) *визначає пов'язані з бюджетною установою сторони.* Визначення пов'язаних з бюджетною установою сторін здійснюється шляхом вивчення державним аудитором договорів і операцій бюджетної установи, після чого визначаються фактори ризику та оцінюється їх можливий вплив.

Наприклад, до факторів ризику можна віднести:

— укладення договорів з тими самими суб'єктами господарювання, які мають значну дебіторську заборгованість, або з суб'єктами господарювання, щодо яких аудитор має інформацію про завищення ними обсягів робіт, ціни товарів або послуг, розцінок чи тарифів;

— укладення договорів з маловідомими суб'єктами господарювання, які нещодавно створені або предмет договору не є їх основною діяльністю;

— укладення договорів з суб'єктами господарювання, які мають невідповідну репутацію тощо.

5) *оцінює стан використання бюджетною установою інформаційних технологій.* Ознайомлення державного аудитора з станом використання бюджетною установою інформаційних технологій (ІТ) здійснюється шляхом вивчення:

a) ступеня використання ІТ в бухгалтерському обліку;
b) використання різних програм, їх сумісності та відповідності встановленим Державним казначейством України правилам ведення обліку;
c) порядку обслуговування (поновлення, внесення змін) програм відповідно до змін у методології ведення бухгалтерського обліку;
d) доступу до інформації, у тому числі можливості внесення несанкціонованих змін.

За результатами ознайомлення визначаються фактори ризику та оцінюються ступінь їх можливого впливу.

Наприклад, до факторів ризику можна віднести:

— застосування бюджетною установою неліцензійних (несертифікованих) програм або програм, не пристосованих для ведення бухгалтерського обліку в бюджетних установах;

— невнесення змін до програм, якщо це було необхідно з огляду на внесені Державним казначейством України зміни до порядку ведення обліку;

— відсутність розмежування доступу до ділянок обліку, доступ до комп'ютерної програми осіб, які не мають відповідних повноважень, внаслідок чого можливе внесення несанкціонованих змін тощо.

b) оцінює *середовище внутрішнього контролю*. Оцінка стану внутрішньогосподарського контролю бюджетної установи полягає у:

a) ознайомленні з середовищем, у якому функціонує система внутрішньогосподарського контролю;
b) визначенні заходів, що вживаються керівництвом бюджетної установи для створення і надійного функціонування внутрішньогосподарського контролю (накази, розпорядження, положення, посадові інструкції, правила чи регламенти тощо);
c) визначенні ступеня дотримання правил, встановлених керівництвом бюджетної установи (чи виконуються фактично накази, розпорядження, положення, посадові інструкції, правила чи регламенти тощо) для попередження, виявлення та виправлення помилок, попередження та виявлення фактів обману (крадіжок, приписок, шахрайства тощо); встановлені правила також мають забезпечити досягнення бюджетною установою визначеної установчими документами та кошторисом (іншими плановими документами) мети.

За результатами ознайомлення визначаються фактори ризику та оцінюються ступінь їх можливого впливу.

Наприклад, до факторів ризику можна віднести такі випадки:

— керівництвом бюджетної установи не встановлено правила здійснення внутрішньогосподарського контролю — немає наказів, розпоряджень тощо;

— аналіз встановлених правил свідчить про їх формальність, неврахування специфіки діяльності бюджетної установи чи наявності ризиків, внаслідок чого важко попередити, виявити та виправити помилки, неможливо попередити та виявити факти обману, правила не забезпечують досягнення мети;

— аудиторськими процедурами виявлено, що встановлені правила фактично не виконуються або виконуються формально тощо.

7) *визначає суттєвість ризиків;*

Межа суттєвого в об'єкті аудиту — це максимально припустимий розмір помилкової суми, яка може бути показана у звітах, що оприлюднюються, і розглядається як несуттєва (не вводить користувачів фінансової звітності в оману). Оцінка того, що є суттєвим, — справа професійного судження аудитора. Конкретних вказівок про межу суттєвого не містять ні Міжнародні стандарти аудиту, ні Національні нормативи аудиту. При плануванні з метою виявлення перекушень і помилок аудитор приблизно визначає суттєве за операціями.

Оцінка суттєвого може бути:

— абсолютною (застосовується дуже рідко);

— відносною (у відсотках до визначених показників звітності).

Існує два підходи до визначення суттєвого:

— індуктивний — визначається суттєве для кожного рахунку, потім робиться оцінка загального суттєвого;

— дедуктивний — визначається суттєве для фінансового звіту в цілому, а потім плануються перевірки кожного рахунку.

При іншому підході виключається ситуація, коли сума оцінки суттєвого за окремими рахунками перевищує припустиму величину помилок для балансу та інших звітів.

При оцінці суттєвого визначаються його рамки (у межах від 0,5 до 2 % відповідних обсягів), однак враховуються не тільки кількісні, а й якісні критерії.

Аудиторський ризик складається з трьох елементів:

— *природний (невід'ємний, вроджений, власний, діловий) ризик* — вірогідність помилок в обліку, які залежать від характеру самої операції або її виду, це ризик того, що бухгалтерський облік і фінансова звітність установи містять недостовірну інформацію;

— *ризик контролю (системи контролю)* — вірогідність того, що внутрігосподарський контроль бюджетної установи може не попередити виникнення суттєвої помилки або не виявити її;

— *ризик невиявлення* — вірогідність того, що аудитор не виявить суттєвих помилок, які не виправив внутрішній контроль.

Природний ризик і ризик контролю є об'єктивними, вони існують незалежно від аудиту. Завдання аудитора полягає в тому, щоб дати їм оцінку і провести процедури для одержання прийнятного рівня ризику невиявлення, щоб зменшити загальний аудиторський ризик.

У міжнародній практиці широко застосовується така модель прийнятного аудиторського ризику:

$$ПАР = ПР \times РК \times РН,$$

де: *ПАР* — прийнятний аудиторський ризик,

ПР — природний ризик,

РК — ризик контролю,

РН — ризик невиявлення.

Отже, чим суттєвішими є природний ризик та ризик контролю, тим більше аудитор має прагнути до зменшення ризику невиявлення — тобто збільшувати обсяг детальних тестів.

8) *визначає засоби, які зменшують ризики.*

Крім обов'язків, на етапі підготовки до проведення аудиту фінансової та господарської діяльності бюджетних установ державний аудитор має право:

- | |
|--|
| • одержувати від бюджетної установи та органів Державного казначейства України фінансову та статистичну звітність, кошториси та розрахунки і обґрунтування до них, інші документи (матеріали попередніх контрольних заходів, накази, розпорядження, правила, положення, посадові інструкції, правила документообігу тощо); |
| • направляти пов'язаним особами запити та у встановленому законодавством порядку проводити зустрічні перевірки (звірки), одержувати копії документів та пояснення щодо операцій з бюджетною установою; |
| • отримувати необхідні пояснення в письмовій чи усній формі від керівника та інших посадових осіб бюджетної установи; |
| • проводити безпосередньо в бюджетній установі опитування, анкетування, тестування, обстеження та інші аудиторські процедури для визначення ризиків, їх оцінки та складання програми аудиту. |

Слід зауважити, що вихід державного аудитора в бюджетну установу з метою обстеження її фінансово-господарських операцій протягом місяця після дати складання нею фінансової звітності за кожний квартал та для дослідження річної фінансової звітності є обов'язковим. При цьому дати виконання аудиторських процедур мають бути максимально пов'язані з фактичним проведенням операцій та складанням фінансової звітності. Наприклад, дослідження правильності та обґрунтованості визначення асигнувань на поточний рік доцільно проводити не пізніше квітня, обстеження законності використання коштів на капітальні видатки — в тому періоді, в якому здійснюються видатки та проводяться роботи, обстеження правильності перерахунку заробітної плати (у разі змін посадових окладів) — у місяці, наступному за першим нарахуванням заробітної плати у нових розмірах тощо.

При необхідності до програми аудиту можуть вноситися зміни в порядку, встановленому для затвердження програми.

Другий етап «Проведення поточних аудиторських процедур»:

Завданням другого етапу «Проведення поточних аудиторських процедур» є підтвердження законності проведених операцій, достовірності їх відображення в бухгалтерському обліку та періодичній фінансовій звітності, а у разі виявлення недоліків чи порушень — надання керівництву бюджетної установи рекомендацій щодо їх усунення та моніторинг стану їх врахування.

На цьому етапі державний аудитор зобов'язаний:

1) за затвердженою програмою аудиту здійснювати поточні аудиторські процедури (моніторинг, камеральні перевірки, обстеження тощо) стосовно ризикових сфер, операцій, ділянок обліку та внутрішньогосподарського контролю;
2) у разі виявлення інших, ніж у попередньому етапі, факторів ризику або у разі встановлення обстеженням, що фактори, попередньо визначені як ризикові, фактично такими не є — уточнювати програму аудиту;
3) при виявленні в ході поточних аудиторських процедур недоліків, ознак порушень чи порушень — скласти довідку та надати її примірник керівництву бюджетної установи;
4) готувати відповідь (висновки) на письмові зауваження (заперечення) керівництва бюджетної установи до довідки, складеної за результатами аудиторської процедури;
5) готувати керівництву бюджетної установи (на його письмове звернення) роз'яснення з питань проведення фінансово-господарських операцій, бухгалтерського обліку, фінансової звітності та організації внутрішньогосподарського фінансового контролю;
6) передавати довідки, складені за результатами аудиторських процедур, якими виявлено порушення з ознаками зловживань, керівникам органів ДКРС для прийняття рішення щодо подальшої їх реалізації;
7) відстежувати стан врахування керівництвом бюджетної установи письмових рекомендацій державного аудитора;
8) вести облік роботи державного аудитора в спеціальному журналі.

Крім обов'язків, державний аудитор на етапі проведення поточних аудиторських процедур має право:

1) одержувати від бюджетної установи документи для камеральної перевірки;
2) проводити безпосередньо в бюджетній установі аудиторські процедури, в ході яких перевіряти документи, ініціювати проведення фактичних контрольних процедур (контрольних обмірів, інвентаризацій, звірок з дебіторами і кредиторами тощо), здійснювати опитування, анкетування тощо;
3) одержувати в письмовій чи усній формі пояснення від керівника та інших посадових осіб стосовно конкретних рішень, операцій або документів;
4) відстежувати усунення (виправлення) керівництвом бюджетної установи виявлених поточними аудиторськими процедурами недоліків і порушень.

Для з'ясування законності фінансово-господарських операцій, достовірності відображення в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності бюджетної установи даних про стан взаєморозрахунків з іншими суб'єктами господарювання (пов'язаними особами) державний аудитор ініціює направлення їм відповідних запитів та у передбачених законодавством випадках проводить у них зустрічні перевірки (звірки).

В рамках проведення поточних аудиторських процедур державний аудитор зобов'язаний провести моніторинг операцій на рахунках, відкритих в органах Державного казначейства України та фінансової звітності бюджетної установи.

Моніторинг — аудиторська процедура, яка полягає у безперервному відстеженні операцій на рахунках бюджетної установи, відкритих в органі Державного казначейства України, та показників її фінансової звітності з метою виявлення ознак, які можуть свідчити про можливість допущення фінансових порушень

Основним завданням моніторингу цих операцій є:

по-перше, виявлення якомога раніше ознак, що можуть свідчити про відхилення від встановлених законодавством принципів використання бюджетних коштів, державного і комунального майна, ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності;

по-друге, звернення уваги відповідальних посадових осіб бюджетної установи на ці ознаки з метою запобігання незаконним і неефективним витратам та втратам фінансових ресурсів, коригування управлінських рішень.

Моніторинг проводиться без виходу в бюджетну установу за допомогою відстеження операцій на рахунках, відкритих в органах Державного казначейства України, аналізу періодичної (місячної, квартальної) фінансової звітності бюджетної установи. При необхідності, може досліджуватися періодична статистична звітність.

Крім моніторингу операцій на рахунках, відкритих в органах Державного казначейства України державний аудитор зобов'язаний провести камеральну перевірку фінансової звітності бюджетної установи.

Камеральна перевірка — аудиторська процедура, що здійснюється без виходу в бюджетну установу з метою виявлення та попереднього аналізу відхилень між плановими та фактичними показниками фінансової звітності, неузгодженості між показниками, наведеними у різних формах звітності.

Основними завданнями камеральної перевірки фінансової звітності є:

по-перше, виявлення шляхом суцільної перевірки фінансової звітності фактів неузгодженості між показниками, наведеними у різних

формах звітності або в тих самих формах звітності за різні періоди бюджетного року;

по-друге, аналіз виявлених відхилень у звітності та встановлення можливих причин їх утворення;

по-третє, звернення уваги відповідальних посадових осіб бюджетної установи на ці порушення і відхилення з метою оперативного усунення недоліків і порушень та забезпечення достовірності фінансової звітності;

в четверте, визначення питань для обстеження під час виходу в бюджетну установу.

Камеральна перевірка фінансової звітності здійснюється без виходу в бюджетну установу.

При проведенні камеральної перевірки періодичної фінансової звітності необхідно дати відповідь на такі основні питання:

- 1) чи відповідають звітні показники запланованим;
- 2) у випадку виявлення розбіжностей встановити, чи є вони об'єктивними;
- 3) чи узгоджуються між собою показники, наведені у різних формах звітності;
- 4) які операції (процеси, системи) необхідно обстежити під час виходу в бюджетну установу.

Для перевірки ув'язки між залишками коштів, обсягами отриманого фінансування та касовими видатками застосовується наступна формула:

$$ЗК_1 + ОФ - ЗК_2 = КВ,$$

де: $ЗК_1$ — залишок коштів на початок року;

$ОФ$ — отримане фінансування за звітний період;

$ЗК_2$ — залишок коштів на кінець звітного періоду;

$КВ$ — касові видатки за звітний період.

Для перевірки узгодженості між дебіторською та кредиторською заборгованістю і фактичними та касовими видатками застосовується наступна формула:

$$ДЗ_2 - КЗ_2 + ФВ - ДЗ_1 + КЗ_1 - ЗЗ_1 + ЗЗ_2 = КВ,$$

де: $ДЗ_2$ — дебіторська заборгованість на кінець звітного періоду;

$КЗ_2$ — кредиторська заборгованість на кінець звітного періоду;

$ФВ$ — фактичні видатки за звітний період;

$ДЗ_1$ — дебіторська заборгованість на початок року;

$КЗ_1$ — кредиторська заборгованість на початок року;

$ЗЗ_1$ — залишок запасів на початок року;

$ЗЗ_2$ — залишок запасів на кінець звітного періоду;

$КВ$ — касові видатки за звітний період.

При аналізі відхилень між фінансовими показниками слід мати на увазі:

<p>1) перевищення фактичних видатків над затвердженими асигнуваннями може свідчити про:</p>	<p>— невжиття керівництвом установи необхідних заходів щодо приведення видатків у відповідність до бюджетних асигнувань, взяття зобов'язань понад асигнування, що є бюджетним правопорушенням та призводить до утворення небюджетної заборгованості;</p> <p>— затвердження кошторису в сумах, що не забезпечують реальної потреби установи у відповідних коштах, наприклад, на підвищення мінімального розміру заробітної плати або у зв'язку з підвищенням цін, тарифів тощо;</p> <p>— використання (списання на фактичні видатки) наявних на початок року запасів;</p> <p>— отримання (списання на фактичні видатки) робіт (послуг, товарів), які на початок року перебували у складі дебіторської заборгованості.</p> <p>— В кожному окремому випадку таких відхилень слід з'ясовувати причини і фактори, що вплинули на них;</p>
<p>2) якщо фактичні видатки менші затверджених асигнувань, це може свідчити про:</p>	<p>— економне та раціональне використання бюджетних коштів;</p> <p>— планування зайвих асигнувань, наприклад, через неврахування наявних на початок року залишків запасів, дебіторської заборгованості (зачасту — на оплату комунальних послуг);</p> <p>— невиконання плану щодо розвитку чи функціонування мережі, штатів та контингенту, непроведення потрібних видатків, що негативно впливає на діяльність установи;</p> <p>— утворення дебіторської заборгованості, накопичення запасів;</p> <p>— несвоєчасне відображення в бухгалтерському обліку операцій, пов'язаних з фактичними видатками (виконаних робіт, спожитих послуг, використаних запасів) або недоліки у здійсненні контролю за виконанням поставальниками (виконавцями) зобов'язань, взятих ними за укладеними з бюджетною установою договорами.</p> <p>У разі, якщо бюджетна установа суттєво знизила обсяг послуг, доцільно проаналізувати зміни у розрахунках та обґрунтованість проведених видатків;</p>
<p>3) перевищення фактичних видатків над касовими може свідчити про:</p>	<p>— погашення дебіторської заборгованості, що обліковувалась на початок року;</p> <p>— утворення (внаслідок отримання товарів, робіт, послуг без здійснення попередньої оплати) кредиторської заборгованості на кінець звітного періоду;</p> <p>— списання запасів, які були придбані раніше;</p> <p>— неповне фінансування установи у порівнянні з затвердженими асигнуваннями;</p>

4) якщо фактичні видатки менші за касові, це може свідчити про:	— погашення кредиторської заборгованості, що обліковувалася на початок року; — збільшення запасів; — утворення (внаслідок здійснення попередньої оплати) дебіторської заборгованості на кінець звітного періоду ¹ .
5) перевищення касових видатків над затвердженими асигнуваннями, як правило, свідчить про бюджетне правопорушення, наприклад, нецільове використання бюджетних коштів, фінансування установи з невідповідного бюджету або з двох бюджетів.	— необхідно з'ясувати, за рахунок яких кодів економічної класифікації проведено «додаткові» видатки, як це вплинуло на діяльність установи, встановити причини допущених перевитрат. Слід звернутися до відповідного органу Державного казначейства із запитом про підстави для таких операцій та запросити вичерпні пояснення посадових осіб бюджетної установи; — необхідно пересвідчитися, що здійснені видатки пов'язані з діяльністю установи, встановленою її установчими документами.
6) якщо касові видатки менші затверджених асигнувань, це може свідчити про	— завищення асигнувань; — неповне фінансування установи.

У відповідності до затвердженої програми державний аудитор зобов'язаний здійснити ще одну поточну аудиторську процедуру — обмеження.

Обмеження — аудиторська процедура, що здійснюється безпосередньо в бюджетній установі і 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.

Обмеження здійснюється з обов'язковим виходом в бюджетну установу, під час якого за кожним фактором ризику застосовуються документальні та/або фактичні методи контролю за затвердженою програмою аудиту, використовуються інформаційні та аналітичні матеріали, підготовлені за результатами моніторингу і камеральних перевірок.

¹ В цьому випадку необхідно пересвідчитися в доцільності і законності таких авансових платежів: коли і кому перераховано кошти, чи немає серед одержувачів коштів фіктивних чи бездіяльних структур, чи дотримується установою обмеження попередньої оплати термінами, встановленими постановами Кабінету Міністрів України від 27.12.2001 № 1764, від 07.07.1997 № 703, від 15.09.1999 № 1715, наказом Міністерства фінансів України від 06.04.98 № 83.

Основними завданнями обстеження є:

по-перше, оцінка законності ризикових операцій, правильності їх відображення в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності, виявлення фактів її недостовірності, відхилень від встановлених законодавством норм при використанні коштів і майна;

по-друге, встановлення причин допущення фінансових порушень;

по-третє, оцінка стану внутрішньогосподарського контролю;

в-четверте, підготовка рекомендацій щодо виправлення недоліків, усунення фінансових порушень та їх наслідків.

При проведенні обстеження слід проаналізувати за кожним фактором ризику відповідно до програми аудиту:

1) рівень організації документообігу та якість документації;

2) законність ризикових операцій та правильність їх документального оформлення;

3) повноту і своєчасність відображення в бухгалтерському обліку і фінансовій звітності ризикових операцій;

4) правильність застосування рахунків і субрахунків бухгалтерського обліку та бухгалтерських проведення, відповідність даних регістрів бухгалтерського обліку даним первинних документів за відібраними ризиковими операціями;

5) реальність дебіторської та кредиторської заборгованостей, дотримання встановлених термінів для попередньої оплати за відібраними ризиковими операціями;

6) проведення інвентаризації ризикових статей балансу відповідно до вимог законодавства;

9) дотримання встановленого порядку державних закупівель;

10) достовірність та відповідність показників фінансової звітності даним Журнал-головної, регістрів бухгалтерського обліку та первинним документам за відібраними ризиковими операціями;

11) узгодженість показників фінансової звітності.

При виявленні порушень у веденні бухгалтерського обліку слід дослідити ступінь їх впливу на фінансову звітність бюджетної установи.

Зокрема, необхідно проаналізувати, як вплинули на фінансову звітність події (господарські операції), які:

— фактично відбулися, але не відображені в бухгалтерському обліку;

— відображені в бухгалтерському обліку, але не відбулися;

— відображені з порушенням встановленого порядку — за невідповідний період, у неправильних сумах, на невідповідних рахунках, у невідповідних формах звітності чи за невідповідними кодами програмної (функціональної), економічної класифікації доходів або видатків бюджету.

Дослідження стану внутрігосподарського фінансового контролю

В рамках поточних аудиторських процедур державний аудитор зобов'язаний здійснити оцінку стану внутрішньогосподарського фінансового контролю бюджетної установи.

Внутрішньогосподарський фінансовий контроль — система заходів, що організовані керівником і здійснюються в бюджетній установі з метою забезпечення найбільш економної, ефективної та результативної фінансово-господарської діяльності та спрямовуються на забезпечення достовірності інформації про фінансово-господарську діяльність, виявлення порушень фінансової дисципліни та запобігання їм.

Варто зазначити, що законодавством багатьох зарубіжних країн організацію внутрішнього фінансового контролю суб'єктів господарювання віднесено до основних об'єктів зовнішнього державного фінансового аудиту. Стандарти аудиту INTOSAI визначають існування системи внутрішнього контролю, що дозволяє максимально зменшити ризик помилок і порушень, що є одним з базових принципів аудиту державних фінансів¹.

До основних завдань Національного контрольного управління Великобританії при перевірках ефективності використання державних фінансових ресурсів входить перевірка того, чи має підприємство надійну систему внутрішнього контролю (скорочено — СВК), яка забезпечує економію, продуктивність і ефективність та своєчасне надання керівництву підприємства необхідної управлінської інформації.

Аналогічно, відомство Генерального ревізора Канади відносить ревізію СВК державних установ і корпорацій до однієї з найважливіших складових своєї діяльності, підтверджуючи думку: якщо система СВК працює успішно, то немає потреби в оцінці окремих операцій і угод².

За Лімською декларацією, система внутрішнього контролю включає всі процедури і методи, які не дозволяють виконати операцію з порушенням затверджених стандартів, забезпечує збереження майна, точність і надійність даних бухгалтерського обліку та своєчасне надання керівнику достовірної інформації для прийняття рішень.

Головною складовою СВК є внутрішній фінансовий контроль (далі — ВФК).

Відповідно до вимог Стандарту № 6 «Оцінка стану внутрішнього фінансового контролю», під внутрішнім фінансовим контролем розуміється система організації та здійснення контрольних заходів, спря-

¹ Стандарти аудиту Міжнародної організації вищих органів фінансового контролю (INTOSAI). Новий переклад, підготовлений для Рахункової палати Проектом Tacis «Аудит державних фінансів». — С. 9.

² Бурцев В.В. Опыт использования систем внутреннего контроля организаций // Президентский контроль. — 2001. — № 7. — С. 3.

мованих на власну фінансово-господарську діяльність суб'єкта господарювання, діяльність інших суб'єктів господарювання, що перебувають в його власності або належать до сфери його управління, яка забезпечує цільове та ефективне використання бюджетних коштів, державного і комунального майна¹. Тут же визначено, що оцінка ефективності внутрішнього фінансового контролю є обов'язковим питанням, яке досліджується під час проведення контрольних заходів суб'єктами державного фінансового контролю.

З урахуванням цього важливу роль при здійсненні фінансово-господарського аудиту відведено оцінюванню стану внутрігосподарського фінансового контролю бюджетної установи. Адже внутрігосподарський фінансовий контроль — це контроль, найбільш наближений до моменту прийняття управлінського рішення і здійснення будь-яких господарських та фінансових операцій. Саме тому він має переваги в попередженні фінансових порушень, завдяки йому можливо мінімізувати протягом звітного року наслідки порушень у разі їх вчинення.

Втім ефективним вважається лише той внутрішній фінансовий контроль бюджетної установи, який забезпечує:

а) недопущення фінансових порушень та/або мінімізацію їх наслідків;
б) своєчасне надання керівництву установи повної і достовірної інформації для прийняття управлінських рішень;

в) внесення обґрунтованих пропозицій щодо підвищення ефективності використання бюджетних коштів, державного і комунального майна.

З огляду на це дослідження організації внутрішнього фінансового контролю при виконанні поточних аудиторських процедур є обов'язковим і повинно проводитися на трьох рівнях:

- 1) на рівні керівника бюджетної установи;
- 2) на рівні головного бухгалтера установи;
- 3) на рівні спеціалізованого контрольного підрозділу установи (при наявності).

І етап

«Дослідження внутрішнього фінансового контролю на рівні керівника установи»

Аудитор повинен дослідити, чи забезпечено у розпорядчих документах:

- 1) дотримання норм при прийнятті на роботу;
- 2) закріплення відповідальних за здійснення ВФК;
- 3) законність рішень щодо використання коштів і майна;
- 4) забезпечення умов для збереження майна;
- 5) забезпечення цільового і економного використання ресурсів;
- 6) здійснення керівником функцій контролю;
- 7) дотримання норм зберігання та знищення документів;
- 8) якість реагування на результати контролю.

¹ Стандарт № 6 «Оцінка стану внутрішнього фінансового контролю», затверджений наказом Головкиру від 09.08.2002 № 168.

Як відомо, після скасування Порядку ведення касових операцій у національній валюті в Україні, затвердженого постановою Правління Національного банку України від 02.02.1995 № 21, прямих заборон чи рекомендацій не брати психічно хворих осіб або таких, що були засуджені, на посади, пов'язані з веденням касових операцій, обслуговуванням засобів охоронно-пожежної сигналізації, збереженням і транспортуванням коштів, у законодавчих актах немає.

Однак потрібно пам'ятати про існування Кримінального кодексу, ст. 191 якого, наприклад, виголошує: «Привласнення чи розтрата чужого майна... карається... з позбавленням права обіймати певні посади чи займатися певною діяльністю на строк до трьох років або без такого». Аналогічно ст. 210 Кодексу встановлено, що «використання службовою особою бюджетних коштів у супереч їх цільовому призначенню або в обсягах, що перевищують затверджені межі видатків... — карається... з позбавленням права обіймати певні посади чи займатися певною діяльністю».

У зв'язку з цим керівник установи має видати розпорядчий документ, яким зобов'язати кадрову службу ретельно вивчати трудові книжки і особисті справи осіб, які приймаються на роботу, на предмет того, чи немає в них необґрунтованих перерв у роботі, а також вимагати у цих випадках пояснювальні документи;

2) закріплення відповідальних за здійснення внутрігосподарського фінансового контролю осіб та визначення для них кола обов'язків.

Цей об'єкт контролю визначається у зв'язку з тим, що згідно з п. 2.13 Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку «керівником підприємства, установи затверджується перелік осіб, які мають право давати дозвіл (підписувати первинні документи) на здійснення господарської операції, пов'язаної з відпуском (витрачанням) грошових коштів і документів, товарно-матеріальних цінностей, нематеріальних активів та іншого майна»¹.

Пунктом 4.5 Положення про ведення касових операцій у національній валюті в Україні визначено, що «контроль за правильним веденням касової книги покладається на головного бухгалтера або уповноважену керівником особу»².

Крім того, з метою забезпечення збереження матеріальних цінностей чинне законодавство (ст. 135 Кодексу законів про працю) передбачає укладання з матеріально відповідальними особами відповідних договорів³. Отже, керівник установи має право не приймати претендента

¹ Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку. Затверджено наказом Міністерства фінансів України від 24.05.1995 № 88.

² Положення про ведення касових операцій у національній валюті в Україні. Затверджено постановою Правління Національного банку України від 15.12.2004р. № 637, з урахуванням змін та доповнень.

³ Кодекс законів про працю

на вакантну посаду на роботу в разі його відмови підписати договір про матеріальну відповідальність;

3) дотримання правил прийняття рішень щодо використання коштів і майна та підписання фінансових документів.

Передусім зазначу, що згідно зі ст. 5 Закону України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» керівник установи повинен розробити і затвердити свою систему внутрігосподарського контролю, визначити певні процедури¹. При цьому він, наприклад за аналогією з Положенням про головних бухгалтерів, що було затверджене постановою Ради міністрів СРСР від 24.01.1980 № 59 і на сьогодні вже втратило чинність, може передбачити своїм рішенням підписання господарських договорів лише після візування їх головним бухгалтером і юристом, наказів про надання відпустки — лише після візування їх керівництвом кадрової служби тощо.

Або інше. У типовій інструкції про порядок списання матеріальних цінностей з балансу бюджетних установ² передбачено, що для встановлення непридатності матеріальних цінностей та неможливості або неефективності їх ремонту, а також для оформлення необхідної документації на списання цих цінностей наказом керівника установи щорічно створюється комісія у складі: керівник або його заступник (голова комісії), головний бухгалтер або його заступник, керівники груп обліку або інші працівники бухгалтерії, які обліковують матеріальні цінності, особа, на яку покладено відповідальність за збереження матеріальних цінностей, інші посадові особи (на розсуд керівника установи);

4) гарантування умов для збереження в установі коштів і матеріальних цінностей.

Як уже було сказано, першим, але не єдиним кроком є укладання договорів про повну індивідуальну матеріальну відповідальність. З одного боку, працівник, який обіймає посаду або виконує певну роботу, бере на себе повну відповідальність за збереження ввірених йому підприємством матеріальних цінностей. З іншого — установа зобов'язується створювати працівникові умови, необхідні для нормальної праці та забезпечення повного збереження ввірених йому матеріальних цінностей.

Відомо також, що Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» для підтвердження правильності і достовірності даних бухгалтерського обліку та звітності передбачено проведення інвентаризацій майна, коштів і фінансових зобов'язань. При цьому відповідальність за організацію інвентаризації несе керівник, який повинен

¹ Закон України від 19.07.1999 р. № 996-XIУ «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», з урахуванням змін та доповнень.

² Типова інструкція про порядок списання матеріальних цінностей з балансу бюджетних установ. Затверджена наказом Державного казначейства України та Міністерства економіки України від 10.08.2001 № 142/181.

створити необхідні умови для її проведення у стислі строки, визначити об'єкти з урахуванням випадків, коли інвентаризація є обов'язковою.

Аудитор досліджує, чи укладено договори про матеріальну відповідальність та чи видано керівником накази про проведення інвентаризації, особливо у тих випадках, коли вона є обов'язковою (це визначено у п. 3 Інструкції по інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів і документів та розрахунків¹);

5) дотримання вимог щодо законного, цільового і економного використання усіх видів ресурсів;

6) періодичне здійснення керівником (особисто) контролю за дотриманням відповідальними посадовими особами положень посадових інструкцій та/або заслуховування їх звітів про виконання посадових обов'язків;

7) дотримання законодавства щодо зберігання та знищення бухгалтерських документів.

Основні документи, що визначають дії керівника установи зі зберігання та знищення бухгалтерських документів — це Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку (розділ 6 «Зберігання документів») та Перелік типових документів, що утворюються в діяльності органів державної влади та місцевого самоврядування, інших установ, організацій і підприємств, із зазначенням термінів зберігання документів, затверджений наказом Головного архівного управління при Кабінеті Міністрів України від 31.03.97 № 11-а (передусім розділ 4.2 «Бухгалтерський облік та звітність»);

8) якість розгляду результатів зовнішнього і внутрішнього фінансового контролю, пред'явлених за їх результатами вимог та внесених пропозицій.

II етап

«Дослідження внутрішнього фінансового контролю на рівні головного бухгалтера установи»

Аудитор повинен дослідити, чи забезпечено у розпорядчих документах та чи фактично виконується:

- 1) розподіл обов'язків між працівниками бухгалтерії та контроль за дотриманням посадових інструкцій;
- 2) наявність графіка документообігу та контроль за його дотриманням;
- 3) дотримання правил приймання документів на виконання;
- 4) дотримання правил проведення інвентаризацій та інших процедур ВФК;
 - 5) забезпечення якості первинних документів;
 - 6) дотримання правил реєстрації та обробки документів;
 - 7) здійснення на постійній основі аналізу використання ресурсів;
- 8) внесення обґрунтованих пропозицій керівництву з метою вдосконалення ВФК.

¹ Інструкція по інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів і документів та розрахунків, затверджена наказом Міністерства фінансів України від 11.08.1994 № 69.

На рівні головного бухгалтера бюджетної установи аудитор зобов'язаний дослідити, чи забезпечено у розпорядчих документах фактичне виконання таких вимог:

1. Обґрунтованість і повнота розподілу функціональних обов'язків між працівниками бухгалтерії, контроль за дотриманням ними положень посадових інструкцій.

2. Наявність графіку документообігу та контроль за його дотриманням.

При дослідженні даного питання потрібно керуватися Положенням про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку, яким визначено: «З метою упорядкованості руху та своєчасного одержання для записів у бухгалтерському обліку первинних документів наказом керівника підприємства, установи встановлюється графік документообігу, в якому вказується дата створення або одержання від інших підприємств та установ документів, прийняття їх до обліку, передача в обробку та до архіву» (п. 5.1); «Працівники підприємства, установи створюють і подають первинні документи, які відносяться до сфери їх діяльності, за графіком документообігу. Для цього кожному виконавцю видається витяг з графіка...» (п. 5.4); «Контроль за дотриманням виконавцями графіка документообігу... здійснюється головним бухгалтером...» (п. 5.5).

3. Дотримання правил прийому документів на виконання.

4. Дотримання термінів і правил проведення інвентаризацій, бухгалтерських звірок, передачі справ та інших процедур внутрігосподарського фінансового контролю.

Згідно з п. 2.15 Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку, «первинні документи підлягають обов'язковій перевірці працівниками, які ведуть бухгалтерський облік, за формою і змістом, тобто перевіряється наявність у документі обов'язкових реквізитів та відповідність господарської операції діючому законодавству, логічна ув'язка окремих показників»; «забороняється приймати до виконання первинні документи на операції, що суперечать законодавчим і нормативним актам, встановленому порядку приймання, зберігання і витрачання грошових коштів, товарно-матеріальних цінностей та іншого майна, порушують договірну і фінансову дисципліну, завдають шкоди державі, власникам, іншим юридичним і фізичним особам» (п. 2.16).

5. Забезпечення повноти і точності первинних документів та якості первинної інформації, необхідної для прийняття ефективних управлінських рішень.

6. Дотримання правил реєстрації та обробки документів.

7. Здійснення на постійній основі аналізу цільового і економного використання усіх видів ресурсів.

8. Внесення за результатами контрольних заходів обґрунтованих пропозицій керівництву з метою удосконалення внутрігосподарського фінансового контролю установи.

На рівні спеціалізованого контрольного підрозділу бюджетної установи вивчається, чи встановлено розпорядчими документами правила контролю, чи забезпечується їх фактичне виконання, а саме:

1) обґрунтованість застосування контрольним підрозділом методів контролю;

2) своєчасність і повнота здійснюваних контрольним підрозділом, з огляду на наявні ризики, контрольних заходів та правильність документування виявлених порушень і недоліків;

3) своєчасність і обґрунтованість внесення за результатами контрольних заходів пропозицій керівництву установи з метою усунення виявлених порушень, забезпечення відшкодування завданих збитків та удосконалення внутрігосподарського фінансового контролю;

4) вплив керівництва контрольного підрозділу на врахування на рівні керівництва установи внесених пропозицій.

III етап

«Дослідження внутрішнього фінансового контролю на рівні спеціалізованого контрольного підрозділу установи»

Аудитор визначає, чи встановлено правила ВФК

та чи забезпечується їх фактичне виконання, а саме:

- 1) обґрунтованість застосування контрольним підрозділом методів контролю;
- 2) своєчасність і повнота здійснюваних контрольним підрозділом, з огляду на наявні ризики, контрольних заходів та правильність документування виявлених порушень і недоліків;
- 3) своєчасність і обґрунтованість внесення за результатами контрольних заходів пропозицій керівництву установи з метою усунення виявлених порушень, забезпечення відшкодування нанесених збитків та удосконалення внутрішньогосподарського фінансового контролю;
- 4) повнота заходів, які вживаються керівництвом контрольного підрозділу для забезпечення врахування керівництвом установи вищезазначених пропозицій.

Кожна здійснена державним аудитором аудиторська процедура відображається в Журналі обліку роботи державного аудитора (див. таблиця №).

У разі виявлення недоліків, ознак порушень чи порушень також складається довідка. У довідці, складеній за результатами поточних аудиторських процедур (у тому числі моніторингу, камеральної перевірки, обстеження) зазначаються документи, які містять недоліки чи ознаки порушень, а у разі виявлення порушень — по-можливості, їх суть, сума та наслідки, а також рекомендації щодо усунення недоліків (порушень) та недопущення їх у подальшому.

Ж У Р Н А Л
обліку роботи державного аудитора _____
щодо здійснення аудиту фінансово-господарської діяльності

за 200 ____ рік

Дата	Виконана робота (елементи аудиторської процедури)	Обсяг виконаної роботи	Результати (при виявленні недоліків, ознак порушень чи порушень — їх суть, розмір та наслідки)	Внесені керівництву установи пропозиції (в т. ч. реквізити вихідного документа)	Стан врахування керівництвом бюджетної установи внесених пропозицій	Примітка (відмітки вищестоящего керівника державного аудитора)
1	2	3	4	5	6	7

У довідці мають бути додержані принципи об'єктивності і обґрунтованості, повноти і комплексності відображення всіх суттєвих обставин, які мають відношення до справи, чіткості, лаконічності, доступності і системності викладу.

Довідка підписується державним аудитором в односторонньому порядку та реєструється у відповідному підрозділі органу ДКРС. Один примірник довідки під розпис на її другому примірнику передається керівнику (або за дозволом керівника — його заступнику чи головному бухгалтеру) бюджетної установи для розгляду та вжиття заходів.

Під час вручення довідки за погодженням між керівником бюджетної установи та державним аудитором може бути встановлено дату (але не пізніше 10 робочих днів з дня вручення), до якої керівник бюджетної установи зобов'язується її розглянути та письмово проінформувати державного аудитора про результати розгляду та/або вжиті заходи.

Державний аудитор має право давати керівництву бюджетної установи усні або письмові роз'яснення щодо застосованих ним методів оцінки фактів, викладених у довідці.

У разі незгоди з фактами, викладеними у довідці, або рекомендаціями державного аудитора керівництво бюджетної установи має право направити відповідному органу ДКРС письмові зауваження (заперечення) з обґрунтуванням своєї позиції, яка підтверджується нормативно-правовими актами, первинними або розпорядчими документами, фінансовою звітністю тощо.

За рішенням керівника структурного підрозділу органу ДКРС, у якому працює державний аудитор, розгляд зауважень (заперечень) може здійснюватися:

а) камерально — без запрошення в орган ДКРС посадових осіб бюджетної установи та без запрошення додаткових відомостей, документів, пояснень тощо;

б) камерально-комісійно — з запрошенням в орган ДКРС посадових осіб бюджетної установи, запрошенням додаткових відомостей, документів, пояснень тощо;

в) шляхом дослідження документів на місці в бюджетній установі.

Письмовий висновок за результатами розгляду зауважень (заперечень) складається державним аудитором та підписується керівником (заступником керівника) відповідного органу ДКРС у двох примірниках. Один примірник висновку надається бюджетній установі під розпис не пізніше ніж через 10 робочих днів з дня отримання зауважень (заперечень) у разі їх камерального розгляду, та не пізніше ніж через 15 робочих днів — у разі розгляду зауважень з виходом в бюджетну установу.

Стан виправлення недоліків та/або усунення порушень і їх наслідків державний аудитор досліджує під час чергового обстеження в бюджетній установі.

Державний аудитор веде облік наданих бюджетній установі впродовж бюджетного року рекомендацій в Журналі обліку роботи державного аудитора та здійснює постійний моніторинг і оцінку стану їх врахування керівництвом бюджетної установи.

Безпосередній керівник державного аудитора систематично контролює хід проведення аудиту, виконання його програми, дотримання термінів та повноту проведення аудиторських процедур, правильність висновків, про що робить відповідні відмітки (та при необхідності — зауваження) в програмі аудиту та журналі обліку роботи державного аудитора.

За результатами поточних аудиторських процедур:

1) не пред'являються обов'язкові до виконання вимоги (приписи) бюджетним установам;

2) не застосовуються фінансові санкції та заходи впливу, передбачені Бюджетним кодексом України;

3) не складаються протоколи про адміністративні правопорушення, визначені статтями 164-2, 164-12, 164-14 та 166-6 Кодексу України про адміністративні правопорушення;

4) не ініціюється пред'явлення цивільних позовів до винних осіб.

Третім етапом аудиту фінансової і господарської діяльності бюджетних установ є дослідження їх річної фінансової звітності та реалізація його матеріалів.

Завданням третього етапу є підготовка висновку щодо достовірності річної фінансової звітності, складання, узгодження та підписання аудиторського звіту та реалізація результатів дослідження.

Під час цього етапу державний аудитор зобов'язаний:

1) вийти в бюджету установу для проведення обстеження за затвердженою програмою аудиту, визначення ступеня достовірності річної фінансової звітності, оцінки стану врахування пропозицій, які надавалися керівництву бюджетної установи протягом попереднього року;
2) скласти проект аудиторського звіту з висновками і (за наявності) пропозиціями;
3) забезпечити конкретність та об'єктивність висновку в аудиторському звіті про рівень достовірності фінансової звітності бюджетної установи, ступінь дотримання її посадовими особами законодавства з фінансових питань та стан врахування внесених пропозицій за результатами аудиторських процедур;
4) обговорити з керівництвом бюджетної установи проект аудиторського звіту з метою максимального уникнення розбіжностей;
5) внести до аудиторського звіту пропозиції і зауваження керівництва бюджетної установи, щодо яких досягнуто згоди, та задокументувати розбіжності (у разі їх наявності) щодо аудиторського звіту у відповідному протоколі, який є невід'ємною частиною аудиторського звіту;
6) надати керівництву бюджетної установи підписаний аудиторський звіт;
7) забезпечити реалізацію результатів фінансово-господарського аудиту (інформування при потребі інших користувачів фінансової звітності про рівень її достовірності, ступінь дотримання законодавства з фінансових питань та стан внутрішньогосподарського фінансового контролю).

Під час цього етапу державний аудитор має право застосовувати будь-які аудиторські процедури, використовуючи документальні та/або фактичні методи контролю, одержувати документи і пояснення.

Аудиторське дослідження має бути завершено не пізніше ніж через місяць після здачі бюджетною установою річного фінансового звіту.

Результати фінансово-господарського аудиту відображаються в звіті, який повинен виключати можливість неоднозначного трактування будь-яких його положень і містити лише обґрунтовану та об'єктивну інформацію.

Аудиторський звіт — документ, який складається керівником групи державних аудиторів (державним аудитором) у встановленому порядку за результатами проведення фінансово-господарського аудиту за бюджетний рік.

Аудиторський звіт складається з:

- вступної частини;
- описової частини (результати аудиту);
- аудиторського висновку;

- рекомендацій;
- додатків.

У вступній частині наводяться ті самі загальні відомості, що і у вступній частині акта ревізії чи довідки про перевірку.

В описовій частині (результати аудиту) викладається процес дослідження: які операції, процеси, системи контролювалися; які аудиторські процедури застосовувалися та в яких обсягах; які заходи вжито бюджетною установою для зміцнення фінансової дисципліни, виправлення бухгалтерського обліку та фінансової звітності, підвищення ефективності внутрішньогосподарського фінансового контролю; який позитивний ефект від запровадження таких заходів (якщо його можна встановити та виміряти). Незалежно від того, за чиєю ініціативою вжито такі заходи (бюджетної установи чи державного аудитора) в аудиторському звіті вони викладаються без посилання на рекомендації державного аудитора.

В аудиторському висновку, який є основним розділом аудиторського звіту, має міститися оцінка достовірності фінансової звітності бюджетної установи.

Аудиторський висновок загалом може бути:

а) **позитивним** — підтверджується достовірність фінансової звітності;

б) **позитивним із застереженням** — засвідчується, що фінансову звітність можна прийняти, однак є застереження до певних господарських операцій або відображення їх в обліку і звітності; при цьому застереження суттєво не впливають на достовірність звітності;

с) **негативним** — застерігається, що фінансова звітність бюджетної установи є недостовірною, оскільки виявлені і не усунуті бюджетною установою відхилення, недоліки чи порушення суттєво впливають на достовірність звітності.

Негативний висновок надається, якщо у фінансовій звітності:

- 1) не відображені господарські операції (події), що відбулися;
- 2) та/або відображені господарські операції (події), які не відбулися;
- 3) та/або відображені господарські операції (події) з порушенням встановленого порядку — за невідповідний період, у неправильних сумах, на невідповідних рахунках, у невідповідних формах звітності чи за невідповідними кодами програмної (функціональної), економічної класифікації доходів або витратків та кредитування бюджету;
- 4) вплив цих чинників або одного з них суттєво впливає на достовірність звітності.

До висновків включаються лише ті недоліки і порушення, які були виявлені державним аудитором, але залишилися не усунутими (не відшкодованими) в поданій відповідним органам річній фінансовій звітності.

У рекомендаціях наводяться, при необхідності, додаткові пропозиції щодо виправлення бухгалтерського обліку, уточнення фінансової звітності, пропозиції стосовно підвищення дієвості внутрішньогосподарського

контролю, реалізація яких сприятиме забезпеченню правильності ведення бухгалтерського обліку, законності використання бюджетних коштів, державного і комунального майна, формування достовірної фінансової звітності та організації внутрішнього фінансового контролю відповідно до визначених законодавством стандартів, а також зазначаються пропозиції щодо внесення змін до діючих нормативно-правових актів.

По можливості, розділ із рекомендаціями повинен мати таку саму структуру, як і розділ, де викладено висновки.

Рекомендації мають бути об'єктивними і обґрунтованими; базуватися на досліджених даних та посилалися на конкретні нормативно-правові акти. Рекомендації повинні зосереджуватися на тому, що треба змінити, але мають залишити на розсуд керівництва бюджетної установи способи проведення змін; бути достатньо детальними і реальними, щоб їх можливо було впровадити.

При формуванні аудиторського звіту необхідно забезпечити:

- достовірність і повноту зібраної інформації;
- точність і об'єктивність аналізу та ґрунтовність висновків;
- реальність, конкретність та корисність наданих рекомендацій;
- переконливість (доказовість) опису висновків і рекомендацій.

Проект аудиторського звіту на термін до 3-х робочих дні передається для обговорення керівництву бюджетної установи. За результатами обговорення проекту звіту та зауважень і пропозицій до нього складається протокол (додаток 6).

Звіт підписується керівником групи державних аудиторів (державним аудитором).

Один примірник аудиторського звіту передається керівнику або головному бухгалтеру бюджетної установи під розпис, другий — головному розпоряднику бюджетних коштів (вищестоящій організації), а в разі його відсутності — відповідному фінансовому органу, третій — відповідному органу Державного казначейства України. Один примірник аудиторського звіту залишається у справі органу ДКРС.

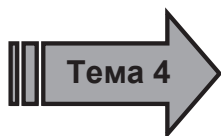
За фактами порушень, виявленими поточними аудиторськими процедурами впродовж бюджетного року, але не усунутими бюджетною установою на час складання річної фінансової звітності та, як наслідок, відображеними у розділі «висновки» аудиторського звіту, державний аудитор ініціює притягнення винних осіб до дисциплінарної, матеріальної та/або кримінальної відповідальності, складає протоколи про притягнення їх до адміністративної відповідальності, готує подання про застосування до бюджетної установи фінансових санкцій.

Оприлюднення органами ДКРС інформації, що міститься в аудиторських звітах, здійснюється відповідно до законодавства про інформацію, про звернення громадян тощо. Така інформація може також використовуватися органами ДКРС в інформаційних та оглядових листах, що направляються державним органам.

Оскільки відповідно до законодавства аудиторський звіт не є підставою для порушення кримінальних справ та/або проведення слідчих дій, аудиторські звіти можуть передаватися до правоохоронних органів за їх обґрунтованими письмовими зверненнями для використання в аналітичній роботі.

Питання для самоконтролю

1. Якими є основні завдання державного фінансового аудиту суб'єктів господарювання?
2. Які є прийоми і процедури державного фінансового аудиту суб'єктів господарювання?
3. З яких етапів складається процес державного фінансового аудиту об'єктів господарювання?
4. Проаналізуйте кожний з елементів з переліку прийомів і процедур державного фінансового аудиту суб'єктів господарювання.
5. Якими документами встановлюється порядок проведення перевірок державного фінансового аудиту суб'єктів господарювання?
6. Склад і структура програми проведення державного фінансового аудиту діяльності суб'єктів господарювання.
7. Склад основних джерел інформації для проведення поглибленого аналізу фінансово-господарської діяльності підприємства.
8. Якими методами визначаються ризикові операції суб'єктів господарювання?
9. Планування процедури проведення аналізу фінансово-господарської діяльності суб'єктів господарювання.
10. Порядок вивчення і аналізу системи внутрішнього контролю фінансово-господарської діяльності суб'єктів господарювання.
11. Зовнішні і внутрішні фактори ризику. Їх визначення і перевірка.
12. Структура і складові програми аудиту фінансово-господарської діяльності суб'єктів господарювання.
13. Структура і розділи аудиторського звіту державного фінансового аудиту суб'єктів господарювання.
14. Порядок оформлення і розгляду аудиторського звіту державного фінансового аудиту суб'єктів господарювання.
15. Порядок проведення органами контрольно-ревізійної служби державного фінансового аудиту окремих господарських операцій.
16. Методика проведення органами контрольно-ревізійної служби операційного аудиту.
17. Методика організації та проведення органами контрольно-ревізійної служби державного аудиту фінансової та господарської діяльності бюджетних установ України.
18. Етапи проведення органами контрольно-ревізійної служби державного аудиту фінансової та господарської діяльності бюджетних установ України.
19. Характеристика та порядок проведення поточних аудиторських процедур.
20. Основні завдання камеральної перевірки фінансової звітності бюджетної установи органами контрольно-ревізійної служби.
21. Як проводиться дослідження стану внутрішньогосподарського фінансового контролю бюджетної установи органами контрольно-ревізійної служби.
22. Питання ефективності внутрішнього фінансового контролю в бюджетній установі.
23. Структура аудиторського звіту по результатам проведення фінансово-господарського аудиту за бюджетний рік.
24. Види аудиторського висновку.



МЕТОДИКА ПРОВЕДЕННЯ ОРГАНАМИ КОНТРОЛЬНО-РЕВІЗІЙНОЇ СЛУЖБИ АУДИТУ ЕФЕКТИВНОСТІ

- 4.1. Аудит ефективності виконання місцевих бюджетів
 - 4.1.1. Попередній аудит ефективності виконання місцевого бюджету
 - 4.1.2. Проведення аудиту ефективності виконання місцевих бюджетів
- 4.2. Методологічні основи проведення аудиту виконання бюджетних програм

4.1. Аудит ефективності виконання місцевих бюджетів

Місцеві бюджети — це фінансова основа діяльності місцевих органів влади та самоврядування, від ефективного виконання яких залежить добробут громадян та якість послуг, гарантованих державою. З року в рік вони набувають все більшої ваги як за обсягом фінансових ресурсів держави, так і у розв’язанні соціально-економічних проблем регіонів, де проживає переважна більшість населення України. Обсяги фінансових ресурсів, які перебувають у розпорядженні місцевих органів влади, постійно зростають (див. табл.).

Таблиця №

ОБСЯГИ МІСЦЕВИХ БЮДЖЕТІВ У 2000—2008 РОКАХ

Роки	Доходи місцевих бюджетів, млрд. грн		Видатки місцевих бюджетів, млрд. грн		Частка у ВВП, %	
	без урахування трансфертів	з урахуванням трансфертів	без урахування трансфертів	з урахуванням трансфертів	доходів без урахування трансфертів	видатків без урахуванням трансфертів
2000	14,3	18,7	17,0	18,4	8,4	10,0
2001	17,7	25,0	22,3	24,9	8,7	10,9
2002	19,3	28,1	24,8	27,7	8,8	11,2
2003	22,6	34,3	31,4	33,8	8,4	11,7
2004	22,8	39,6	38,8	40,4	6,6	11,2
2005	30,3	53,7	52,1	53,5	6,9	11,8
2006	39,9	75,9	72,3	75,8	7,3	13,4
2007	58,3	107,1	96,4	104,8	8,2	13,6
2008	66,2	125,4	67,8	127,0	7,0	7,1

За даними Міністерства фінансів України та Державного комітету статистики України.

Варто зазначити, що в Україні кількість місцевих бюджетів чи не найбільша в Європі: на 01.01.2009р. в нашій країні налічувалося 12052 місцевих бюджетів, з яких 27 — обласні та бюджети міст Києва і Севастополя, 179 — бюджети міст обласного та республіканського АРК значення, 91 — бюджет районів у містах, 496 — районні бюджети, 268 — бюджети міські, міст районного значення, 804 — бюджети селищних рад, 10187 — бюджети сільських рад. За кількістю місцевих бюджетів серед Європейських країн Україна поступається лише Франції, де налічується 36 118 місцевих бюджетів, з них: 22 бюджети регіонів, 96 бюджетів департаментів, 36000 бюджетів комун.

Значна кількість місцевих бюджетів в Україні, а також тенденції зростання обсягів та зміни структури місцевих фінансів вимагають перегляду підходів до організації державного фінансового контролю за їх виконанням.

Особливістю здійснення державного фінансового контролю місцевих бюджетів в Україні є те, що суб'єктом такого контролю є держава, яка здійснює його за централізованою організаційною побудовою.

Згідно з законодавством функція контролю за використанням коштів місцевих бюджетів покладена на Міністерство фінансів України, Державну контрольно-ревізійну службу, органи Державного казначейства України, місцеві державні адміністрації.

Так, зокрема метою реалізації статті 113 Бюджетного кодексу України щодо здійснення контролю за ефективним використанням коштів місцевих бюджетів та статті 2 Закону України «Про державну контрольно-ревізійну службу в Україні», контрольно-ревізійні органи здійснюють державний фінансовий аудит виконання місцевих бюджетів.

Аудит ефективності виконання місцевого бюджету проводиться стосовно окремого бюджету конкретної адміністративно-територіальної одиниці, або стосовно зведеного бюджету областей, АР Крим, міст Києва та Севастополя, зведених бюджетів міст та районів.

Аудит проводиться з метою перевірки та аналізу фактичного виконання місцевого бюджету, ефективності використання комунальних коштів, майна та інших активів, достовірності фінансової звітності, функціонування системи внутрішнього контролю. Тому основними завданнями аудиту ефективності виконання місцевих бюджетів є:

- | |
|---|
| ➤ надання оцінки формування і рівню виконання місцевого бюджету; |
| ➤ встановлення причин, що негативно впливають на виконання місцевого бюджету; |
| ➤ визначення шляхів удосконалення управління бюджетними коштами, державним та комунальним майном, в тому числі можливості збільшення доходів бюджету. |

На відміну від незалежного аудиту, якій здійснюється на договірній основі, аудит ефективності виконання місцевого бюджету здійс-

нюються органами контрольно-ревізійної служби України у відповідності до планів контрольно-ревізійної роботи¹. Однак, він може проводитись за участю фахівців Мінфіну, органів державної податкової служби, фінансових управлінь державних адміністрацій та інших органів державного фінансового контролю. За необхідності посилення координації дій фахівців органів, що прийматимуть участь в аудиті, за дорученням голови обласної (міської, районної) державної адміністрації можуть створюватися робочі групи з представників різних органів державного фінансового контролю для проведення аудиту.

Відбір місцевих бюджетів щодо яких має проводитись аудит ефективності здійснюється відповідно до критеріїв Положення про планування контрольно-ревізійної роботи органами державної контрольно-ревізійної служби².

Період аудиту ефективності виконання місцевого бюджету повинен бути обраний не меншим, ніж 2 роки, оскільки це дозволяти оцінити показники місцевого бюджету у динаміці, визначити характер причин, що впливають на ефективність виконання бюджетного процесу (разовий або триваючий). Водночас для порівняння окремих показників бюджету у динаміці може використовуватись і більший період.

Варто зазначити, що аудит ефективності виконання місцевого бюджету, як правило, розпочинається одночасно з ревізією поточного рахунку обраного для дослідження місцевого бюджету.

Перед початком аудиту виконання місцевого бюджету, не пізніше ніж за 10 календарних днів до дати його проведення, відповідному органу місцевого самоврядування та місцевій державній адміністрації надсилається повідомлення про його проведення.

Здійснюючи аудит виконання місцевого бюджету, державні аудитори вибирають та застосовують прийоми і процедури, які відповідають конкретним обставинам. Ці прийоми та процедури повинні дозволяти отримувати достатні, дійсні та необхідні докази, які вмотивовано підкріплюють або спростовують їхні точки зору та висновки (див. таблицю №)

В процесі аудиту виконання місцевого бюджету здійснюється збирання даних від органів державної влади та органів місцевого самоврядування, підприємств, установ та організацій щодо факторів, які впливають на формування доходів місцевого бюджету, використання бюджетних коштів, державного і комунального майна.

Процес збирання у органів державної влади, органів місцевого самоврядування, підприємств, установ та організацій відповідних даних здійс-

¹ Порядок планування контрольно-ревізійної роботи органами державної контрольно-ревізійної служби, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 08.08.2001 № 955.

² Положення про планування контрольно-ревізійної роботи органами державної контрольно-ревізійної служби, затвердженого наказом Головки КРУ України від 26.10.2005 № 319.

нюються шляхом направлення запитів на їх адресу, а в учасників бюджетного процесу — також за місцем їх безпосереднього знаходження.

Таблиця №

ПЕРЕЛІК ПРИЙОМІВ І ПРОЦЕДУР АУДИТУ ВИКОНАННЯ МІСЦЕВОГО БЮДЖЕТУ

- аналіз нормативно-правових актів, планових розрахунків та обґрунтувань, методичних документів, видань і публікацій стосовно досліджуваного бюджету;
- аналіз результатів раніше здійснених контрольних заходів, в тому числі державного фінансового аудиту виконання програм, що фінансуються з досліджуваного бюджету;
- аналіз показників статистичної, фінансової та оперативної звітності;
- інтерв'ювання, анкетування (процес опитування учасників бюджетного процесу та громадян з метою встановлення проблемних питань, результати якого фіксуються письмово);
- одержання інформації від юридичних осіб.

Для збирання даних за місцезнаходженням учасника бюджетного процесу посадовій особі органу ДКРС видається направлення встановленого зразка, підписане керівником відповідного органу ДКРС та скріплене печаткою цього органу.

Посадова особа органу ДКРС зобов'язана пред'явити керівнику учасника бюджетного процесу направлення на проведення аудиту виконання місцевого бюджету.

Процес проведення аудиту ефективності виконання місцевого бюджету складається з трьох основних етапів.

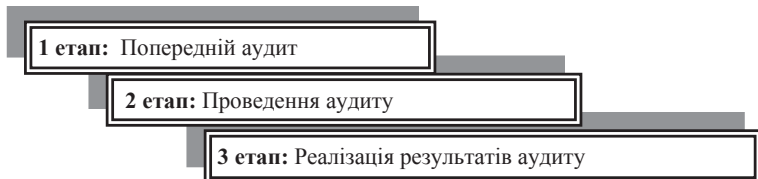


Рис. 1. Етапи виконання аудиту ефективності виконання місцевого бюджету

4.1.1. Попередній аудит ефективності виконання місцевого бюджету

Попередній аудит виконання місцевого бюджету включає в себе:

- | |
|--|
| 1. збір фонові інформації, тобто інформації, що характеризує досліджуваний бюджет; |
| 2. оцінку виконання бюджету; |
| 3. визначення ризиків у формуванні та виконанні бюджету; |
| 4. оцінку забезпеченості ефективного використання коштів бюджету; |
| 5. завершується складанням програми аудиту. |

Мета збору фонові інформації — забезпечити формування загальної уяви щодо досліджуваного бюджету.

Зокрема, доцільно зібрати дані про:

- основні соціально-економічні показники території досліджуваного бюджету (кількість жителів, основна виробнича сфера, наявні природні ресурси тощо);

- загальні обсяги доходів та видатків бюджету (планові та фактичні в розрізі років досліджуваного періоду);

- основні джерела доходів досліджуваного бюджету;

- структуру головних розпорядників бюджетних коштів досліджуваного бюджету, наявну мережу бюджетних установ, розподіл видатків бюджету між ними.

Джерелами фонові інформації є форми річних звітів про виконання досліджуваного бюджету, програми соціально-економічного і культурного розвитку територій та звіти про їх виконання, статистична звітність, дані органів ДКРС щодо бази підконтрольних об'єктів, матеріали засобів масової інформації тощо.

Оцінка стану виконання досліджуваного бюджету надається на підставі порівняння фактично виконаних та запланованих обсягів доходів та видатків бюджету.

Аналіз виконання затверджених обсягів доходів доцільно здійснити за такими видами як податкові та неподаткові надходження, доходи від операцій з капіталом та трансферти, щодо їх питомої ваги в загальному обсязі надходжень та темпів зростання у досліджений період.

Аналіз виконання видатків бюджету доцільно проводити окремо за загальним та спеціальним фондами, при цьому доцільно провести порівняння затверджених обсягів видатків із потребою у бюджетних коштах.

На підставі фонові інформації та оцінки стану виконання місцевого бюджету визначається проблема аудиту, тобто основне питання, яке буде досліджуватись.

Проблемою аудиту можуть бути питання:

- 1) Чи існують резерви збільшення ресурсної бази бюджету для подальшого їх спрямування на задоволення потреб територіальної громади?

- 2) Чому не виконано заплановані завдання по доходній частині бюджету?

- 3) Чому при виконанні запланованих обсягів доходів місцевого бюджету не виконано заплановані видатки?

На підставі зібраної інформації визначаються ризикові напрями у формуванні та виконанні досліджуваного бюджету (в залежності від джерел доходів, напрямів використання бюджетних коштів, державного та комунального майна тощо), на підставі чого формулюються можливі (вірогідні) причини прорахунків у формуванні ресурсної бази самоврядної території та/або її неефективного використання, тобто гіпотези аудиту.

Гіпотези аудиту — припущення аудитора (здогад) щодо причини виникнення та існування проблем, недосконалості певних позицій в організації виконання бюджетної програми.

Гіпотези можуть стосуватись:

- загальних проблем бюджетного процесу;
- прорахунків у формуванні ресурсної бази;
- незабезпечення ефективного використання бюджетних коштів і комунального майна;
- вузьких місць в системі внутрішнього контролю.

За результатами проведеної роботи розробляється **програма аудиту**, у якій наводяться:

- 1) фонові інформація;
- 2) оцінка рівня виконання досліджуваного бюджету;
- 3) проблема аудиту;
- 4) гіпотези аудиту або орієнтовні питання для опрацювання в ході аудиту виконання бюджету, методи їх дослідження.

Метою розробки програми є визначення заходів, які необхідно виконати під час проведення аудиту ефективності виконання місцевого бюджету, та надання детальної інструкції з роботи.

До програми аудиту доцільним є складання таблиць, анкет тощо для спрощення процесу збору та узагальнення інформації. Програма аудиту, як правило, узгоджується з керівником органу місцевого самоврядування та/або місцевої державної адміністрації, виконавчого органу відповідної ради.

В окремих випадках, за рішенням керівника органу ДКРС, програма аудиту також може погоджуватись з ініціатором його проведення. У разі не погодження керівником органу місцевого самоврядування (місцевої державної адміністрації, виконавчого органу відповідної ради) розробленої програми аудиту, в ході аудиту виконання бюджету досліджуються питання, визначені програмою, яку затвердив керівник органу ДКРС, що проводить аудит.

При залученні до проведення аудиту виконання бюджету фахівців інших державних органів, підприємств, установ та організацій у програмі аудиту доцільно визначати питання, що будуть ними досліджуватись. При цьому програма має бути узгоджена з керівниками державних органів, підприємств, установ та організацій, фахівці яких приймають участь у проведенні аудиту.

4.1.2. Проведення аудиту ефективності виконання місцевих бюджетів

Цей етап складається з таких стадій:

- 1) збір даних, їх узагальнення та аналіз з метою доказу визначених гіпотез або дослідження орієнтовних питань програми аудиту;

2) підготовка висновків та пропозицій, реалізація яких підвищила б рівень ефективності використання державних ресурсів;

3) підготовка аудиторського звіту та обговорення результатів аудиту.

При виконанні першого та другого етапів державному аудиторі доцільно направити запити до органів влади, підприємств, установ та організацій щодо отримання необхідних для доказу гіпотез даних.

Наприклад, доцільно отримати дані органів державної податкової служби щодо податкової заборгованості по досліджуваному бюджету (в розрізі джерел надходжень та найбільших неплатників), кількості зареєстрованих договорів оренди землі, водоймищ (для порівняння з даними органів по земельних ресурсах), ставок місцевих податків та зборів, наданих пільг по сплаті податків та зборів до досліджуваного бюджету тощо. Доцільним також є отримання від органів місцевого самоврядування даних щодо наявної комунальної власності, стану виплати заробітної плати в регіоні тощо.

При дослідженні проблем у виконанні доходної частини місцевого бюджету та доведенні причин їх існування доцільно:

1) дослідити ступінь відповідності затверджених та уточнених показників бюджету розрахунковим показникам Мінфіну, прогнозним показникам органів Державної податкової адміністрації (загалом, в розрізі видів надходжень), обґрунтованість таких відхилень та їх вплив на стан виконання надходжень бюджету;

2) визначити можливі причини невиконання (значного перевиконання) затверджених та уточнених обсягів окремих видів надходжень (такими причинами можуть бути: необґрунтоване завищення показників, непроведення перегляду затверджених показників, зміни у законодавстві тощо);

3) визначити чи правильно визначено склад доходів місцевого бюджету, тобто чи не включались до доходів бюджету надходження, що належать бюджетам інших рівнів, без наявних підстав. Прикладом неправильного планування доходів може бути планування надходжень від адміністративних штрафів за відсутності адміністративної комісії. Необхідно обрахувати обсяг завищення доходів бюджету з цієї причини, дослідити чи фактично надходили до бюджету кошти за статтями доходів, що належать іншим бюджетам;

4) оцінити вплив пільг, наданих органом місцевого самоврядування суб'єктам господарювання по сплаті податків, зборів тощо, на виконання доходної частини бюджету. Необхідно дослідити чи визначалось цільове спрямування коштів, що вивільняються при наданні таких пільг, їх фактичне використання суб'єктами господарювання. Дослідити наявність фактів списання за рішеннями органу місцевого самоврядування недоїмок по податках та зборах в частині, що належить цьому бюджету, вплив цих рішень на стан доходів бюджету;

5) визначитись щодо наявності фактів списання позик, які надавались з місцевого бюджету, неврахування у складі надходжень бюджету позик, що мають бути повернуті;

6) провести порівняння даних податкових органів щодо зареєстрованих платників орендної плати за землю та органів землевпорядкування щодо укладених договорів оренди землі для надання висновку щодо повноти охоплення контролем орендарів земельних ресурсів. При виявленні розбіжностей визначити їх причини та проаналізувати вплив цього на виконання доходної частини бюджету. За матеріалами раніше проведених контрольних заходів визначити втрати бюджетів через порушення у визначенні розміру орендної плати, використанні земельних ділянок не за цільовим призначенням тощо. Аналогічно можливо провести аналіз використання водних ресурсів.
7) проаналізувати стан відчуження майна та земельних ділянок несільськогосподарського призначення, що належать до комунальної власності, стан розрахунків за цими операціями, застосування конкурсних засад при здійсненні відчуження;
8) дослідити стан організації обліку комунального майна, розрахунків з оплати його використання, в тому числі своєчасність розрахунків, нарахування штрафних санкцій за порушення умов договорів, відповідність встановлених ставок орендної плати комерційним розцінкам. Зробити порівняння доходних надходжень від оренди комунального майна з витратами на утримання цього майна, зокрема на проведення ремонтів, тощо.
9) проаналізувати відповідність та періодичність змін цін (тарифів), встановлених на послуги, що надаються бюджетними установами та комунальними підприємствами, витратам на їх надання, обрахувати втрати (недонадходження) до бюджету з цієї причини. За результатами проведених раніше ревізій з питань надання платних послуг визначити за фактами надання послуг за заниженими цінами (безкоштовно) обрахувати втрати бюджетних коштів.
10) проаналізувати практику встановлення місцевим органом самоврядування в межах законодавства додаткових податків та зборів, відповідність ставок діючих податків та зборів максимально визначеному розміру, проведення розрахунку можливих додаткових надходжень до бюджету;
11) дослідити методику розробки, затвердження та справляння ставок єдиного податку для суб'єктів підприємницької діяльності-фізичних осіб (довідково: відповідно до п. 2 Указу Президента України від 03.07.98 № 727 «Про спрощену систему оподаткування, обліку та звітності суб'єктів малого підприємництва» ставка єдиного податку для суб'єктів малого підприємництва — фізичних осіб встановлюється місцевими радами за місцем їх державної реєстрації залежно від виду діяльності і не може становити менше 20 гривень та більше 200 гривень на місяць);
12) визначити інші фактори, що впливають на формування доходної частини місцевого бюджету.

При дослідженні проблем в рамках аудиту виконання видаткової частини місцевого бюджету та доказі причин їх існування доцільно:

1) провести аналіз формування показників місцевого бюджету, у т.ч. по бюджетних галузях та за кодами економічної класифікації видатків бюджету, на заходи, що не передбачені розрахунковими показниками Мі-нфіну, на предмет відповідності виділених асигнувань потребам;

2) проаналізувати обґрунтованість висновків при внесенні змін до бюджету, як цього вимагає законодавство;

3) проаналізувати пропорційність забезпечення асигнуваннями головних розпорядників коштів місцевого бюджету, стан погашення наданих кредитів, обґрунтування напрямів витрачання коштів резервного фонду. На прикладі конкретних головних розпорядників бюджетних коштів доцільно провести аналіз критеріїв розподілу та забезпеченості різних установ в межах галузі бюджетними ресурсами, пропорційності розподілу коштів між установами.

4) визначити чи існували можливості спрямовування видатків спеціального фонду бюджету на покриття зобов'язань, взятих за загальним фондом бюджету, чи здійснювалось таке спрямування;

5) визначити причини утворення вільних залишків коштів на рахунках бюджету та проаналізувати напрями їх використання у наступному бюджетному році;

6) проаналізувати стан дебіторської та кредиторської заборгованості бюджетних установ, в тому числі і небюджетної, в розрізі головних розпорядників бюджетних коштів та кодів економічної класифікації видатків бюджету, стан претензійної роботи щодо зменшення обсягів дебіторської заборгованості, наявність випадків її списання;

7) проаналізувати потребу та стан надходження дотацій та субвенцій з Державного бюджету, надання та погашення короткотермінових позичок, надання дотацій і субвенцій місцевим бюджетам нижчих рівнів, стану взаємних розрахунків з бюджетами нижчого рівня;

8) здійснити аналіз забезпечення органом місцевого самоврядування незмінності призначень по захищених статтях видатків місцевого бюджету;

9) у разі наявності узагальнити факти здійснення видатків на утримання установ, що мають або можуть фінансуватись з бюджетів інших рівнів, інших джерел;

10) проаналізувати доцільність надання коштів на кредитування підприємницької діяльності та інші непершочергові видатки;

11) за результатами попередніх ревізій обрахувати обсяг коштів, спрямований бюджетними установами на закупівлю товарів понад потребу (без потреби), у довготривалу дебіторську заборгованість. Визначитись щодо можливостей закупівлі товарів, робіт та послуг за менший обсяг ресурсів. Узагальнити факти спрямування бюджетних коштів на «довгобуду», на заходи, результати яких не можуть бути використані через прорахунки у плануванні, технологічні особливості тощо.

12) розглянути питання вдосконалення мережі бюджетних установ, які забезпечують надання основних соціальних послуг;

13) дослідити інші питання, що впливають на ефективність використання бюджетних коштів.

Після дослідження доходної та видаткової частини бюджету в рамках аудиту необхідно оцінити вплив стану фінансової дисципліни на виконання досліджуваного бюджету. Зокрема, доцільно отримати да-

ні від органів державної податкової служби щодо обсягів донарахувань до місцевого бюджету, органів Державного казначейства щодо кількості відмов розпорядникам бюджетних коштів в оплаті рахунків та причин цього.

За результатами проведених органами ДКРС контрольних заходів доцільно визначити обсяги незаконного, нецільового (форма 1-КР) та неефективного використання бюджетних коштів (окрім порушень, що наводяться при аналізі доходної та видаткової частини), провести аналіз стану відшкодування встановлених порушень.

Наведене має дати змогу визначити слабкі ланки в організації внутрішнього контролю.

Варто зазначити, що на всіх етапах проведення аудиту виконання місцевого бюджету бажаним є проведення нарад, обговорень, обмінів думками тощо з представниками органів державної влади, підприємств, установ та організацій для отримання різних точок зору на існуючі проблеми досліджуваного бюджету.

Результати аудиту виконання місцевого бюджету відображаються в **аудиторському звіті**.

Аудиторський звіт має містити три розділи:

— перший розділ містить інформацію щодо загальної характеристики, оцінки стану виконання досліджуваного бюджету та визначення проблеми аудиту;

— другий розділ містить інформацію щодо наявності причин існування проблем у невиконанні бюджету через неякісне наповнення його доходної частини з наведенням резервів (джерел та обсягу) її збільшення та неефективне використання бюджетних коштів та майна з наведенням обсягу резервів;

— третій розділ містить інформацію щодо пропозицій для вдосконалення процесу формування та використання ресурсів місцевого бюджету.

Аудиторський звіт має виключати можливість двоякого трактування та нечіткості і містити тільки ту інформацію, яка отримана з компетентних джерел, є об'єктивною та забезпечена надійними та достовірними доказами. Інформація аудиторського звіту має бути зрозумілою та конструктивною, речення — короткими та чіткими. Звіт не повинен містити будь-яких обвинувачень з приводу порушень, помилок або невідповідностей.

За можливості інформацію доцільно подавати у вигляді таблиць, діаграм, графіків. Робочі матеріали, які підтверджують встановлені факти, можуть бути оформлені як додатки до звіту.

При посиланні на документи, статистичні, бухгалтерські, аналітичні дані доцільно у тексті аудиторського звіту зазначати джерела інформації. З метою незагромождження текстової частини аудиторського звіту посилання на джерела інформації в тексті доцільно позначати

цифрами, що відповідають порядковому номеру використаних документів, наведеному у переліку, який є додатком до аудиторського звіту. За результатами проведення аудитів виконання окремих (індивідуальних) бюджетів на певній території (наприклад, району чи області) готується загальний аудиторський звіт.

Реалізація результатів аудиту

Проект аудиторського звіту передається для обговорення керівнику місцевого органу виконавчої влади та/або органу місцевого самоврядування, а також керівнику фінансового органу відповідного органу влади. Не виключено, що оцінка стану виконання досліджуваного бюджету та визначені причини неефективного використання державних ресурсів можуть стати предметом дискусії, за наслідками якої конструктивні зауваження мають бути враховані. Результати обговорення проекту звіту можуть бути оформлені протоколом.

Реалізація матеріалів аудиту виконання бюджету може здійснюватись разом з матеріалами комплексної ревізії виконання цього бюджету.

Аудиторський звіт виконання бюджету може виноситись на розгляд колегії місцевої державної адміністрації та/або сесії відповідної ради, а у випадку проведення аудиту виконання бюджету області — і Мінфіну.

Орган ДКРС здійснює моніторинг та облік стану впровадження відображених в аудиторському звіті пропозицій. Рішення щодо оприлюднення аудиторського звіту приймається керівництвом органу ДКРС, що проводив аудит виконання бюджету.

4.2. Методологічні основи проведення аудиту виконання бюджетних програм

В умовах розвитку ринкових відносин в Україні виникла потреба в посиленні регулюючого впливу держави на процеси, що відбуваються при реалізації пріоритетів соціально-економічної політики. Одним із найдієвіших способів впливу на ці процеси є розроблення ефективних бюджетних програм, що дають змогу інституціям, відповідальним за прийняття державних рішень, чітко визначити пріоритети, цілі й напрями соціально-економічного розвитку на коротко-, середньо- і довготривалу перспективи, а також конкретні заходи, котрі забезпечують їх досягнення, з визначенням необхідних для цього фінансових, матеріально-технічних, інформаційних та трудових ресурсів.

Проте на сьогоднішній день залишаються нерозв'язаними проблеми формування та впровадження бюджетних програм при реалізації пріоритетів соціально-економічного розвитку держави.

Бюджетна програма — це систематизований перелік заходів, спрямованих на досягнення єдиної мети та завдань, виконання яких пропонує та здійснює розпорядник бюджетних коштів відповідно до покладених на нього функцій¹.

При програмному бюджетуванні показники спожитих ресурсів, обсягів виконаних робіт, отриманого продукту і результату(ефекту) використовують для управління та контролю за діяльністю. Крім того, програмне бюджетування створює основу для застосування аналітичних методів, таких як аналіз альтернатив із погляду витрат та результатів.

Із запровадженням програмно — цільового методу складання бюджетів помітно змінюється характер обговорення державної політики. Акцент переноситься з контролю за виконанням зобов'язань на забезпечення ефективності: замість того, щоб ставити питання, чи правильно витрачаються кошти при виконанні бюджетного плану, порушуються питання про те, наскільки ефективно використовуються кошти при досягненні цілей державної політики. Головним в отриманні відповідей на ці питання є аудит ефективності виконання бюджетних програм.

Метою аудиту ефективності виконання бюджетних програм є здійснення оцінки досягнення запланованих показників (продуктивності, ефективності, якості), виявлення проблем у виконанні бюджетної програми та розробка пропозицій щодо підвищення ефективності використання ресурсів держави.

Основними завданнями аудиту ефективності є:

1) оцінка ефективності виконання бюджетних програм шляхом порівняння звітних даних щодо виконання програми (виконання результативних показників) із заданими параметрами, у т.ч. зазначеними в паспорті бюджетної програми, порівняння рівня досягнутих показників з рівнем їх фінансування;

2) виявлення упущень і недоліків організаційного, нормативно-правового та фінансового характеру, які перешкоджають своєчасному і повному виконанню бюджетної програми;

3) визначення ступеню впливу виявлених упущень і недоліків на досягнення запланованих показників;

4) підготовка обґрунтованих пропозицій щодо шляхів (форм, засобів) більш раціонального та ефективного використання ресурсів держави, поліпшення організації виконання бюджетної програми з наголосом на можливостях зменшення витрат, підвищення продуктивності програми та якості послуг, її подальшої реалізації із залученням оптимального (або додаткового) обсягу бюджетних коштів чи її припинення.

Об'єкт аудиту ефективності виконання бюджетних програм — є бюджетні кошти, що спрямовані на виконання бюджетної (державної) програми, ефективність якої необхідно оцінити у процесі аудиту.

¹ Бюджетний кодекс України

Здійснюючи аудит ефективності, державні аудитори вибирають та застосовують прийоми і процедури, які відповідають конкретним обставинам. Ці прийоми та процедури повинні дозволяти отримувати достатні, дійсні та необхідні докази, які вмотивовано підкріплюють або спростовують їхні точки зору та висновки (див.таблицю).

Таблиця

**ПЕРЕЛІК ПРИЙОМІВ ТА ПРОЦЕДУР
ДЕРЖАВНОГО АУДИТУ ВИКОНАННЯ БЮДЖЕТНИХ ПРОГРАМ**

1) аналіз нормативно-правових актів, планових розрахунків та обґрунтувань, методичних документів, видань і публікацій у сфері реалізації бюджетної програми, стосовно якої проводиться аудит ефективності;
2) аналіз результатів раніше здійснених контрольних заходів;
3) аналіз показників статистичної, фінансової та оперативної звітності;
4) порівняння фактично досягнутих результативних показників виконання бюджетної програми із запланованими в динаміці за кілька років, з вітчизняним і зарубіжним досвідом у сфері реалізації бюджетної програми, з технологічними стандартами тощо;
5) інтерв'ювання, анкетування (процес опитування учасників бюджетної програми та користувачів її продукту з метою встановлення проблемних питань, результати якого фіксуються письмово);
6) одержання інформації від юридичних осіб. Інформація, необхідна для проведення аудиту ефективності, може бути отримана від юридичних осіб за письмовими запитами органів ДКРС.

Для проведення аудиту ефективності, як правило, створюється аудиторська група. Аудитори, що входять до складу цієї групи, повинні мати навички проведення аналізу, написання звітів зі складних питань, що вимагають логічного і ретельного обґрунтованого викладу. Крім того, аудит ефективності може вимагати додаткової підготовки в таких галузях знань як державне управління, економіка та соціальні науки.

У разі необхідності до проведення аудиту ефективності можуть залучатись фахівці підприємств, установ та організацій, оскільки в окремих випадках тільки їхня кваліфікація та компетентність у специфічних питаннях дозволяють зробити відповідні висновки та підготувати аудиторський звіт і обґрунтовані пропозиції. Питання щодо залучення до аудиту таких фахівців, залежно від конкретних обставин, вирішує керівник органу ДКРС з направленням відповідного звернення. Залучені фахівці по питаннях, які входять до їх компетенції, мають надати письмово відомості для використання їх при складанні аудиторського звіту.

Керівник аудиторської групи проводить інструктаж серед аудиторів та залучених фахівців щодо визначення ключових питань, методів дослідження тощо.

Керівнику аудиторської групи (аудитору — у разі коли аудит ефективності проводиться одноосібно) необхідно враховувати, що в ході ревізій та перевірок розпорядників та/або одержувачів бюджетних коштів (які можуть бути проведені до початку аудиту ефективності), працівниками органів ДКРС може бути зібрана корисна для аудиту ефективності інформація. За відповідним зверненням керівника аудиторської групи (аудитора) керівництвом органу ДКРС, що проводить аудит ефективності, приймається рішення щодо надання доручень з отримання зазначеної інформації.

Планування контрольно-ревізійної роботи з проведення аудиту ефективності проводиться відповідно до вимог діючих нормативних актів¹.

Проведенню аудиту ефективності передують направлення головному розпоряднику бюджетних коштів за досліджуваною програмою (відповідальному виконавцю) не пізніше, ніж за 10 днів до початку проведення аудиту ефективності, повідомлення про проведення аудиту ефективності (дивись рис. 1)².

Варто зазначити, що збір інформації в процесі аудиту ефективності може проводитися як за місцезнаходженням учасника бюджетного процесу, так і за письмовим зверненням до нього органів ДКРС.

Збирання інформації за місцезнаходженням учасника бюджетного процесу здійснюється на підставі направлення, виданого керівником органу ДКРС або його заступником. Аудитор зобов'язаний пред'явити керівнику учасника бюджетного процесу направлення на право проведення аудиту ефективності та на його прохання розписатися в журналі відвідування учасника бюджетного процесу.

Аудит ефективності бюджетних програм, що фінансуються з державного бюджету, на рівні головного розпорядника бюджетних коштів, здійснюється фахівцями Головки КРУ України із залученням для дослідження інших стадій проходження бюджетних коштів фахівців регіональних КРУ (участь в аудиті ефективності). Аудит ефективності бюджетних програм місцевих бюджетів здійснюється фахівцями органів ДКРС відповідного рівня.

Рішення про необхідність залучення до аудиту ефективності підпорядкованих контрольно-ревізійних підрозділів приймається керівництвом відповідного органу ДКРС самостійно, виходячи з необхідності цього.

¹ Порядок планування контрольно-ревізійної роботи органами державної контрольно-ревізійної служби, затверджений постановою Кабінету Міністрів України від 08.08.2001 № 955 (із змінами та доповненнями). Положення про планування контрольно-ревізійної роботи органами державної контрольно-ревізійної служби, затверджене наказом Головки КРУ від 26.10.2005 № 319.

² Додаток 1 до Методичних рекомендацій, затверджених наказом Голови КРУ від 15.12.2005р. № 444.

<div style="border-bottom: 1px solid black; margin-bottom: 10px;">(бланк органу ДКРС)</div> <div style="display: flex; justify-content: space-between;"> <div style="width: 45%;"> " " _____ 200_ р. (дата) </div> <div style="width: 45%; text-align: right;"> <div style="border-bottom: 1px solid black; margin-bottom: 10px;">(посада керівника підприємства, установи, організації, на ім'я якого надсилається повідомлення про проведення аудиту ефективності)</div> <div style="border-bottom: 1px solid black; margin-bottom: 10px;">(ініціали, прізвище керівника)</div> </div> </div> <div style="text-align: center; margin-top: 20px;"> ЛИСТ-ПОВІДОМЛЕННЯ про проведення аудиту ефективності </div> <div style="border-bottom: 1px solid black; margin-top: 20px; text-align: center;">(назва органу ДКРС)</div> <p>повідомляє, що на виконання вимог ст. 113 Бюджетного кодексу України, п. 6 постанови Кабінету Міністрів України від 10.08.2004 N 1017 та згідно з _____</p> <div style="border-bottom: 1px solid black; margin-top: 10px; text-align: center;">(підстава для проведення аудиту ефективності)</div> <p>з " " _____ 200_ р. в _____</p> <div style="border-bottom: 1px solid black; margin-top: 10px; text-align: center;">(назва підприємства, установи, організації, де буде проводитись аудит ефективності)</div> <p>буде проведено аудит ефективності за темою _____</p> <div style="border-bottom: 1px solid black; margin-top: 10px; text-align: center;">(тема аудиту ефективності)</div> <p>Метою даного аудиту ефективності є _____</p> <div style="border-bottom: 1px solid black; margin-top: 20px; padding-top: 10px;"> Просимо Вашого сприяння у наданні матеріалів, необхідних для проведення аудиту ефективності. </div> <p style="margin-top: 10px;">З повагою,</p> <div style="display: flex; justify-content: space-between; margin-top: 20px;"> <div style="width: 30%; text-align: center;"> <div style="border-bottom: 1px solid black; margin-bottom: 5px;"></div> (посада керівника органу ДКРС) </div> <div style="width: 30%; text-align: center;"> <div style="border-bottom: 1px solid black; margin-bottom: 5px;"></div> (підпис) </div> <div style="width: 30%; text-align: center;"> <div style="border-bottom: 1px solid black; margin-bottom: 5px;"></div> (ініціали, прізвище) </div> </div>	
---	--

Рис. 1. Лист-повідомлення про проведення аудиту ефективності

Послідовність організації та проведення аудиту ефективності в часі наведено на схемі 1.

Схема 1.

Схема організації та проведення аудиту ефективності



Таким чином, процес аудиту ефективності виконання бюджетних програм складається з таких основних етапів:

- 1 етап — підготовка до аудиту;
- 2 етап — проведення аудиту;
- 3 етап — реалізація результатів аудиту.

Перший етап аудиту ефективності виконання бюджетних програм.

Підготовка до аудиту полягає у попередньому вивченні питань, пов'язаних з досліджуваною програмою (попередній аудит) та подальшій розробці програми аудиту.

Попередній аудит починається із збору даних про досліджувану бюджетну програму для збільшення знань аудитора про неї, визначення результативних показників бюджетної програми, або критеріїв оцінки. Тому, як показує практика, успіх у здійсненні першого етапу майже цілковито залежить від фахової підготовки, особистих якостей, уміння та бажання працівника, який проводить аудиторське дослідження.

Схема 2.

Орієнтована схема дій та джерел інформації на першому етапі

Дії	Джерела (форми) інформації
Підготовка до проведення аудиту ефективності	
1 крок: Попереднє ознайомлення з бюджетної програмою	Дані про діяльність, законодавче, економічне середовище, систему контролю головного розпорядника бюджетних коштів
2 крок: Вивчення інформації про використання паспорту бюджетної програми, її результативних показників. Оцінка ефективності бюджетної програми та на її підставі визначення проблеми аудиту	Розрахунки, (нормативні) акти, публікації в пресі, результати анкетування, матеріали перевірок та інші контрольних заходів.
3 крок: Визначення проблем у виконанні бюджетної програми (гіпотез аудиту), підготовка програми та її узгодження з головним розпорядником бюджетних коштів за програмою (відповідальним виконавцем).	Законодавчі (нормативні) акти, публікації в пресі, результати анкетування, матеріали перевірок та інших контрольних заходів.

Як правило, за критерії оцінки приймаються результативні показники паспорту бюджетної програми. У разі недостатності показників паспорту бюджетної програми або за відсутності чітко визначених показників виконання бюджетної програми необхідно разом з головним розпорядником (відповідальним виконавцем) визначити найбільш значущі звітні дані про надані послуги, виконані роботи, реалізований продукт або фінансовий результат, що можуть характеризувати досягнення мети бюджетної програми.

Дані доцільно зібрати за кілька років, що підвищить ступінь достовірності оцінки ефективності виконання бюджетної програми. На підставі зібраних даних необхідно:

1) оцінити рівень досягнення результативних показників бюджетної програми через співвідношення фактично отриманих та запланованих результативних показників;

2) оцінити ефективність програми порівнянням забезпеченого рівня виконання результативних показників програми до рівня їх фінансування.

Зокрема, виконання бюджетної програми може бути оцінено як:

- *ефективне* (рівень показників виконання показників продукту, ефективності, якості перевищував або дорівнював рівню забезпеченого фінансування);

- *недостатньо ефективне* (рівень виконання деяких показників продукту, ефективності, якості був менший за забезпечений рівень фінансування);

• *неефективне* (рівень показників виконання показників продукту, ефективності, якості був значно менший за забезпечений рівень фінансування).

Якщо виконання бюджетної програми оцінено як ефективне, на етапі попереднього аудиту керівництвом органу ДКРС може бути прийнято рішення про відміну проведення аудиторського дослідження.

Виходячи з аналізу виконання результативних показників бюджетної програми, в залежності від того, які показники бюджетної програми виконувались найгірше, необхідно сформулювати проблему, яка існує у виконанні бюджетної програми, тобто проблему аудиту.

Проблема аудиту ефективності — невиконання запланованих результативних показників бюджетної програми через неефективне використання бюджетних коштів.

Тобто, це повинна бути актуальна проблема, яка реально існує, хвилює Уряд, громадян, потребує глибокого вивчення на предмет її усунення.

Таблиця №

ПЕРЕЛІК ПРОБЛЕМНИХ ПИТАНЬ АУДИТУ ЕФЕКТИВНОСТІ

Проблема аудиту ефективності	Проблемні питання
Якщо при проведенні аудиту ефективності планується зосередити увагу на продуктивності бюджетної програми (забезпечення максимального обсягу вироблених товарів (робіт, послуг) за виділених обсяг бюджетних коштів), орієнтовною проблемою аудиту можуть бути питання:	1) Чи існують шляхи підвищення продуктивності програми? 2) Чи можна було досягти кращих результатів при реалізації програми іншими шляхами?
Якщо при проведенні аудиту ефективності аудитор приділяє основну увагу економності (зменшення витрат на одиницю виготовлених товарів (робіт, послуг)), проблемою аудиту можуть бути питання:	1) Чи існують шляхи зменшення вартості продукту бюджетної програми? 2) Чому не забезпечено зменшення вартості продукту бюджетної програми?
Якщо основна увага приділяється результативності (досягненню визначеного результату), то проблемою аудиту може бути питання:	1) Чому не забезпечено виконання показників продукту програми?
Якщо увага зосереджується на якості виконаних робіт, наданих послуг, вироблених товарів, то проблемою аудиту може бути питання:	1) Чи існують шляхи підвищити вплив бюджетної програми на зменшення негативних тенденцій (збільшення позитивного впливу) у досліджуваній сфері?

Після визначення проблеми аудиту для підготовки програми аудиту збираються дані з різних джерел, що характеризують бюджетну програму. Такими даними можуть бути: інформація про діяльність го-

лового розпорядника бюджетних коштів за програмою (відповідального виконавця) та його органів на місцях, механізми управління та форми контролю головного розпорядника за виконанням програми, законодавче, економічне та інше середовище, заходи для забезпечення функціонування бюджетної програми, тощо.

На підставі аналізу зібраних даних визначаються гіпотези аудиту, які можуть стосуватися кожної стадії проходження бюджетних коштів: планування, розподіл, використання та контроль.

Гіпотези аудиту ефективності виконання бюджетних програм — припущення аудитора (здогад) щодо причини виникнення та існування проблем, недосконалості певних позицій в організації виконання бюджетної програми.

Також, в якості гіпотез аудиту можливо розглядати:

- 1) недосконалість (недостатність, суперечливість) законодавчо-правової бази, нормативно-методологічного забезпечення;
- 2) відсутність (недосконалість) звітності про виконання бюджетної програми.

Приклади гіпотез аудиту:

- через недостатнє обґрунтування реальних потреб у коштах за-тверджено занижені асигнування, в результаті чого не досягнуто мети реалізації бюджетної програми;
- відсутність чітких критеріїв відбору учасників виконання про-грами спричинила розподіл бюджетних коштів тим одержувачам, які не змогли їх освоїти;
- відсутність, неузгодженість нормативно-правової бази щодо порядку проходження бюджетних коштів спричинила дублювання обов'яз-ків учасників програми і уникнення відповідальності за досягнення ре-зультатів;
- відсутність повної, достовірної та своєчасної інформації, взає-модії учасників бюджетної програми не дозволила оперативно управ-ляти бюджетними коштами;
- складна процедура оформлення документів, недоліки в обслуго-вуванні не сприяли своєчасному і повному використанню бюджетних коштів, в результаті чого роботи не виконано.

За результатами проведеної роботи розробляється програма ауди-ту, у якій конкретизуються період, мета та процедури аудиту, зазна-чаються гіпотези аудиту та методи їх дослідження, або орієнтовні пи-тання для опрацювання в ході аудиту ефективності.

Метою розробки програми аудиту є визначення заходів, які необ-хідно виконати під час проведення аудиту ефективності, та надання детальної інструкції з роботи. Програма, як правило, узгоджується з

головним розпорядником бюджетних коштів або з відповідальним виконавцем бюджетної програми.

В окремих випадках, за рішенням керівника органу ДКРС, програма аудиту також може погоджуватись з ініціатором його проведення. В разі непогодження головного розпорядника бюджетних коштів або відповідного виконавця бюджетної програми з розробленою програмою аудиту, рішення про мету та процедури проведення аудиту ефективності приймає керівник органу ДКРС, що його проводить.

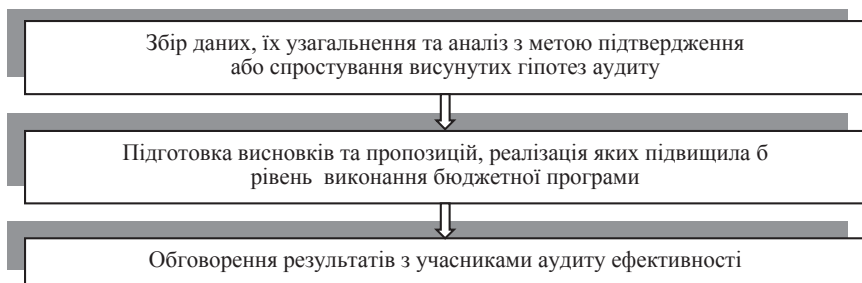
Для спрощення процесу узагальнення інформації та забезпечення єдиних підходів до її збору та виду до програми аудиту доцільно розробляти таблиці, анкети тощо.

Другий етап аудиту ефективності бюджетних програм «Проведення аудиту»

Проведення аудиту ефективності складається з трьох стадій (див. схему 3).

Схема 3.

Ланцюг опрацювання даних у процесі проведення аудиту ефективності виконання бюджетних програм



На рівні головного розпорядника бюджетних коштів для спростування чи підтвердження гіпотез аудиту мають бути досліджені такі орієнтовні питання:

- 1) оцінити, чи цілі досліджуваної бюджетної програми пов'язані з цілями довгострокової державної програми та відповідають функціям головного розпорядника;
- 2) визначити, чи не дублює та суперечить досліджувана програма іншим програмам;
- 3) з'ясувати чи визначав головний розпорядник показники, яких необхідно досягнути кожному виконавцю бюджетної програми, чи правильно вони визначені;
- 4) дослідити відповідність фактичних отримувачів бюджетних коштів тим, які були визначені на етапі планування, та з'ясувати причини відхилення;

5) дослідити обґрунтованість розрахунків, наявність проектно-кошторисної документації та затвердженого механізму проходження коштів;

6) проаналізувати достатність затверджених обсягів бюджетних коштів для задоволення технологічних потреб, можливість залучення альтернативних джерел фінансування;

7) проаналізувати ефективність запровадженої системи звітності, у т.ч. стосовно її орієнтації на продукт;

8) визначити, чи звітував головний розпорядник щодо реалізації досліджуваних програм, а також наскільки його звіти є надійними;

9) визначити, чи аналізував головний розпорядник можливість реалізації програми іншими шляхами чи засобами;

10) встановити, чи регламентовано порядок проведення контролю за цільовим та ефективним використанням бюджетних коштів, чи дотримуються встановлені вимоги.

З метою з'ясування цих питань дослідженню підлягають документи:

• нормативно-правові акти, в тому числі внутрішні нормативні документи, які регламентують діяльність головного розпорядника та реалізацію бюджетної програми;
• стратегічний план (довгострокова/середньострокова програма);
• паспорт бюджетної програми та обґрунтування до неї, кошториси, розрахунки до кошторисів та укладені договори по виконанню програми;
• порядок проходження та використання бюджетних коштів;
• порядок звітування про результати;
• матеріали внутрішнього та зовнішнього контролю;
• бухгалтерська та статистична звітність;
• внутрішньовідомчі річні звіти за сферою діяльності.

У розпорядників бюджетних коштів (відповідальних виконавців) аналіз зосереджується на механізмах, які дозволяють ефективно управляти бюджетними коштами, виконувати вказівки вищого керівництва та своєчасно надавати надійну фінансову, бухгалтерську та іншу інформацію.

На рівні одержувачів бюджетних коштів необхідно проаналізувати:

1) чи забезпечено єдине трактування існуючої нормативно-методологічної бази щодо цільового та ефективного використання бюджетних коштів, чи зрозумілими були вказівки розпорядника бюджетних коштів (відповідального виконавця) та стан їх виконання;

2) чи дозволяла матеріально-технічна база, наявні кадри тощо бути виконавцем бюджетної програми;

3) чи звітність, яка направлялась розпоряднику бюджетних коштів (відповідальному виконавцю), була достовірною;

4) як вплинула ритмічність фінансування на досягнення запланованих результатів.

На рівні користувачів результатами бюджетної програми методом опитування (співбесіди, анкетування, інтерв'ювання) з'ясовується:

1) стан поінформованості громадян про існування досліджуваної програми;

2) стан задоволення попиту громадян у програмі, якістю отриманих соціальних послуг за кошти бюджетної програми;

3) доцільність функціонування досліджуваної бюджетної програми;

4) недоліки та прорахунки при виконанні програми, бачення шляхів їх усунення.

Варто зазначити, що безпосередній керівник аудитора (керівника аудиторської групи) систематично контролює хід проведення аудиту ефективності, виконання його програми, дотримання термінів та обґрунтованість висновків.

Результати аудиторського дослідження відображаються в аудиторському звіті.

Аудиторський звіт — письмовий документ, у якому керівник аудиторської групи (аудитор) повідомляє про обсяги та результати виконаного аудиту ефективності виконання бюджетної програми.

Аудиторський звіт має бути написаний відповідно до специфіки користувачів, для яких він призначений. Варто зазначити, що аудиторський звіт викладається в довільній формі, але має чітко визначену структуру. Крім того, він має виключати можливість двоякого трактування та нечіткості і містити тільки ту інформацію, яка отримана з компетентних джерел, є об'єктивною та забезпечена надійними та достовірними фактами аудиторського дослідження.

Інформація аудиторського звіту має бути зрозумілою та конструктивною, речення — короткими та чіткими. Кожне слово повинно бути точним і недвозначним. Слід уникати сленгових виразів, специфічних технічних термінів, повторів, літературних цитат. Звіт не повинен містити будь-яких обвинувачень з приводу порушень, помилок або невідповідностей. За можливості інформацію доцільно подавати у вигляді таблиць, діаграм, графіків. Робочі матеріали, які підтверджують встановлені факти, можуть бути оформлені як додатки до звіту.

При посиланні на документи, статистичні, бухгалтерські, аналітичні дані доцільно у тексті аудиторського звіту зазначати джерела інформації. З метою не загромождження текстової частини аудиторського звіту посилання на джерела інформації в тексті позначати цифрами, що відповідають порядковому номеру використаних документів, наведеному у переліку, який є додатком до аудиторського звіту.

Типовий аудиторський звіт (інформація про участь в аудиті ефективності) має наступну структуру:

Резюме (супровідний лист)
Вступ
Фонові інформація
Причини проведення аудиту
Розділ 1. Структура аудиту
Розділ 2. Опис досліджуваної бюджетної програми
Розділ 3. Результати аудиту
Розділ 4. Висновки аудиту
Розділ 5. Пропозиції
Розділ 6. Джерела інформації
Додатки

Розглянемо зміст структури аудиторського звіту. Так, зокрема, «резюме (супровідний лист)» — це короткий зміст проведеного аудиту ефективності (участі в аудиті ефективності) з описом найважливіших моментів (мети, методів, результатів, висновків аудиту ефективності), який призначено для тих, хто не має часу для вивчення всього звіту, але повинен зосередитись на найважливіших його аспектах.

«Вступ» може включати коротку характеристику сфери діяльності, в якій реалізується досліджувана бюджетна програма, опис мети та механізму державного фінансування, результати попередніх контрольних заходів, причини проведення аудиту ефективності саме відібраної теми.

В розділі «Структура аудиту» описується процес організації та поетапне здійснення роботи аудиторів. Цей розділ має бути коротким і надавати інформацію щодо масштабності досліджень, методів збирання даних, учасників дослідження.

В розділі «Опис об'єкта аудиту» надається інформація щодо мети і напрямів впровадження бюджетної програми, її учасників, запланованих і досягнутих результатів. У цьому розділі надається оцінка ефективності програми, а також зазначається проблема аудиту.

У розділі «Результати» наводяться гіпотези аудиту щодо неефективного управління ресурсами держави, які досліджувались, стисло виписується процедура дослідження та наводяться результати, які підтверджують або спростовують ці гіпотези. Цей розділ аудиторського звіту є найбільшим за обсягом. Зведені розрахунки, анкети, аналітичні матеріали, які підтверджують результати аудиту ефективності, у разі необхідності залучаються до аудиторського звіту в якості додатків. В

тексті цього розділу наводяться лише узагальнені дані, іноді з наведенням 1-2 прикладів.

В розділі «Висновки» підводяться підсумки проведеного аудиту ефективності, а саме, надається висновок щодо ефективності бюджетної програми, коротко наводяться причини неефективного використання ресурсів держави.

У розділі «Пропозиції» пропонуються необхідні дії щодо проведення якісних змін в управлінні ресурсами держави, підвищення ефективності використання бюджетних коштів, які повинні ґрунтуватися на результатах аудиту ефективності. При складанні цього розділу слід додержуватись наступних вимог до пропозицій:

- мають ґрунтуватися на результатах роботи, фактах, висновках;
- зосереджуватися на тому, що треба змінити;
- залишити на розсуд користувачів аудиторського звіту способи проведення змін;
- повинні бути достатньо детальними і реальними, щоб їх можливо було впровадити;
- по можливості, мають бути диференційовані за рівнями та виконавцями.

Під час складання пропозицій аудитор повинен передбачити їх майбутній корисний вплив на виконання бюджетної програми. При цьому може очікуватися: зменшення витрат, досягнення аналогічних результатів за менших затратах ресурсів, чіткіше визначення програмних цілей, збільшення користі для юридичних і фізичних осіб, підвищення якості продукції, удосконалення процесів планування, управління, контролю тощо.

Розділ «Джерела інформації» містить перелік нормативно-інструктивних документів, облікових та звітних форм, інформаційних та аналітичних матеріалів, на які аудитор посилається в аудиторському звіті.

Третій етап «Реалізація результатів аудиту».

Проект аудиторського звіту (інформації про участь в аудиті ефективності) передається для обговорення розпоряднику бюджетних коштів (виконавцю). Не виключено, що оцінка стану виконання бюджетної програми може стати предметом дискусії, за наслідками якої конструктивні зауваження мають бути враховані. Результати обговорення проекту звіту (інформації) оформляються протоколом (див. рис. 2).

Рішення щодо оприлюднення аудиторського звіту (інформації про участь в аудиті ефективності) приймається керівництвом органу ДКРС, що проводив аудит ефективності. Аудиторський звіт (інформація про участь в аудиті ефективності) може направлятись Верховній Раді України, Секретаріату Президента України, Кабінету Мініс-

трів України, Мінфіну, відповідним органам державної влади та місцевого самоврядування, які причетні до виконання бюджетних програм, головному розпоряднику бюджетних коштів, а також зацікавленим науковцям, закладам освіти, підприємствам, установам та організаціям тощо.

ПРОТОКОЛ узгодження проекту аудиторського звіту (інформації про участь в аудиті ефективності)	
<hr/> <div style="text-align: center;">(посадова особа органу ДКРС, що здійснив аудит ефективності)</div>	
<div>та <hr/></div>	
<hr/> <div style="text-align: center;">(посадова особа розпорядника бюджетних коштів (виконавця))</div>	
<div>розглянули та обговорили проект аудиторського звіту за темою</div> <hr/>	
<div style="text-align: center;">(найменування теми аудиту ефективності)</div>	
<p>Невраховані органом ДКРС зауваження розпорядника бюджетних коштів (виконавця) до аудиторського звіту (інформації про участь в аудиті ефективності) наведено в додатку, що є невід'ємною частиною цього протоколу.</p>	
<hr/> <div style="text-align: center;">(посада працівника органу ДКРС)</div>	<hr/> <div style="text-align: center;">(посада працівника розпорядника бюджетних коштів (виконавця))</div>
<hr/> <div style="text-align: center;">(ініціали, прізвище)</div>	<hr/> <div style="text-align: center;">(ініціали, прізвище)</div>
<div>"__" _____ 200_ р.</div>	<div>"__" _____ 200_ р.</div>

Рис. 2. Протокол узгодження проекту аудиторського звіту

Аудиторський звіт ефективності виконання програми державного бюджету може вноситись на розгляд колегії головного розпорядника бюджетних коштів чи Міністерства фінансів України.

Слід зазначити, що аудиторські звіти регіональних програм та інформацій про участь в аудиті ефективності програм державного бюджету можуть вноситись на розгляд колегії обласних (районних) державних адміністрацій, засідань міськвиконкомів, а також на роз-

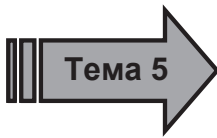
гляд сесій місцевих рад, якими затверджено регіональну програму, аудит ефективності якої проводився.

Відповідно до вимог законодавчих та нормативних актів, орган ДКРС обов'язкового здійснює моніторинг та облік стану впровадження відображених в аудиторському звіті (інформації про участь в аудиті ефективності) пропозицій.



Питання для самоконтролю

1. Структура організації контролю місцевих бюджетів.
2. Основні завдання аудиту ефективності виконання місцевих бюджетів.
3. Прийоми та процедури аудиту ефективності виконання місцевих бюджетів.
4. Етапи проведення аудиту ефективності виконання місцевих бюджетів.
5. Сутність попереднього аудиту виконання місцевих бюджетів.
6. Значення фонові інформації при проведенні попереднього аудиту виконання місцевих бюджетів.
7. Проблемні питання попереднього аудиту виконання місцевих бюджетів.
8. Формування гіпотез аудитора.
9. Розробка програми аудиту виконання місцевих бюджетів.
10. Напрями аналізу даних в рамках проведення аудиту виконання місцевих бюджетів.
11. Структура аудиторського звіту по результатам проведення аудиту виконання місцевих бюджетів та вимоги до нього.
12. Питання реалізації висновків аудитора по результатам проведення аудиту виконання місцевих бюджетів.
13. Методологічні основи проведення аудиту виконання бюджетних програм.
14. Проблемні питання формування і впровадження бюджетних програм.
15. Мета і основні завдання аудиту виконання бюджетних програм.
16. Етапи і основні завдання організації і проведення аудиту виконання бюджетних програм.
17. Прийоми і процедури державного аудиту виконання бюджетних програм.
18. Перелік документів для вивчення.
19. Питання дослідження проблем видаткової частини бюджету та обґрунтування доказової частини аудиторського звіту.
20. Структура аудиторського звіту по результатах проведення аудиту виконання бюджетних програм.
21. Критерії оцінки результатів і ефективності виконання бюджетних програм.
22. Вивчення діючих механізмів управління державними коштами при виконанні бюджетних програм.
23. Напрями і методи аналізу ефективності виконання бюджетних програм.
24. Структура типового аудиторського звіту.



МЕТОДИКА ПРОВЕДЕННЯ РАХУНКОВОЮ ПАЛАТОЮ УКРАЇНИ АУДИТУ ЕФЕКТИВНОСТІ ВИКОРИСТАННЯ ДЕРЖАНИХ КОШТІВ

- 5.1. Загальні положення та суть аудиту ефективності використання держаних коштів
- 5.2. Етапи аудиту ефективності використання державних коштів
 - 5.2.1. Планування аудиту ефективності
 - 5.2.2. Виконання аудиту ефективності використання державних коштів
 - 5.2.3. Звітування про результати аудиту ефективності використання державних коштів
 - 5.2.4. Перевірка виконання пропозицій за результатами аудиту

5.1. Загальні положення та суть аудиту ефективності використання держаних коштів

Відносно новим видом державного аудиту в Україні є аудит ефективності діяльності. Разом з тим у провідних країнах Заходу аудит ефективної діяльності почав розвиватися ще півстоліття тому. Так, у своїй сучасній формі аудит ефективності зародився у Швеції в середині 1960-х років на основі теорії «трьох Е», тобто на тих основних елементах, які характеризують стан управління публічними ресурсами:

- 1) *економічність (economy)* — ощадність, бережливість, ступінь мінімізації витрат з огляду на якість продукту («витрачати менше»);
- 2) *ефективність (efficiency)* — продуктивність, ступінь корисності споживання ресурсів для створення продукту («витрачати добре»);
- 3) *результативність (effectiveness)* — дієвість, успішність, рівень досягнення мети («витрачати розумно»)¹.

Варто зауважити, що в англomовній літературі для характеристики аудиту ефективності застосовуються різні терміни. Так, наприклад, у Швеції та Норвегії це «performance audit» («аудит виконання» або «аудит управління»), у Великій Британії та Канаді — «value for audits» («аудит вигоди від використання грошей»). У США використовується термін «операційний аудит», а в Австралії — «аудит ефективності роботи». Разом з тим, аналіз змісту цих термінів, дозволяє зробити висновок, що між цими термінами практично немає суттєвої різниці. Тому вважаємо, що у вітчизняній фінансово-економічній літературі до-

¹ Симоненко В.К. Основи єдиної системи державного фінансового контролю в Україні (макроекономічний аспект) / В.К. Симоненко, О.І.Барановський, П.С.Петренко. — К.: Знання України, 2006. — С. 197.

цільно для характеристики цієї форми контролю вживати термін «аудит ефективності використання державних коштів».

Як визначено положеннями Ревізійних стандартів INTOSAI, сутність аудиту ефективності — це *«перевірка економічності, ефективності та продуктивності, з якою організація, що перевіряється, використовує свої ресурси під час виконання своїх завдань та обов'язків»*.

При цьому аудит ефективності, як правило, охоплює питання, які мають значне економічно-соціальне значення для суспільства, захищає фінансові інтереси держави, дозволяє встановити причинно-наслідкові зв'язки невідповідності між запланованим і фактичним, а також дає можливість своєчасно розробити пропозиції щодо усунення причин відхилень від встановлених законодавством вимог.

В Україні, відповідно до ст. 6 Закону України «Про Рахункову палату» з метою реалізації завдань покладених на Рахункову палату щодо визначення ефективності та доцільності витрат державних коштів і використання державного майна розроблена Методика проведення аудиту ефективності використання державних коштів¹.

Дана методика розроблена з урахувань положень Міжнародних стандартів аудиту INTOSAI² та використовується під час організації та проведення аудиту ефективності за всіма напрямками діяльності Рахункової палати.

Методикою визначені загальні правила та процедури, які необхідно виконувати під час проведення аудиту ефективності державних коштів та визначено поняття аудиту ефективності використання державних коштів.

Аудит ефективності використання державних коштів — це встановлення та аналіз фактів у процесі виконання Державного бюджету України та їх оцінка з точки зору ефективності та доцільності у використанні державних коштів

Метою аудиту ефективності використання державних коштів, що проводиться Рахунковою палатою є встановлення стану справ щодо використання коштів Державного бюджету України, загальнодержавних цільових фондів, валютних та кредитно-фінансових ресурсів, інших державних коштів пов'язаних з Державним бюджетом України та його оцінка з точки зору ефективності та доцільності, а також оцінка стану внутрішнього контролю об'єкта перевірки, надання пропозицій щодо усунення порушень чинного законодавства України.

¹ Симоненко В.К. Основи єдиної системи державного фінансового контролю в Україні (макроекономічний аспект) / В.К. Симоненко, О.І.Барановський, П.С.Петренко. — К.: Знання України, 2006. — С. 196.

² Стандарти INTOSAI: 40—44, 166, 170, 183—185, 187, 191.

Предметом аудиту ефективності є діяльність органів державної влади та інших одержувачів з використання одержаних ними державних коштів для виконання покладених на них завдань, функцій або реалізації програм (наприклад, державних цільових програм, програм розвитку регіонів тощо).

**Об'єктами аудиту ефективності використання
державних коштів Рахункової палати є:**

- органи державної влади України, які є головними розпорядниками або розпорядниками бюджетних коштів нижчого рівня;
- державні органи, що використовують кошти державних позабюджетних фондів або розпоряджаються державним майном;
- бюджетні установи та інші організації, які одержують кошти з Державного бюджету України;
- державні унітарні та казенні підприємства;
- інші суб'єкти економічної діяльності, які використовують кошти Державного бюджету України та/або мають передбачені чинним законодавством податкові, митні та інші пільги і переваги;
- організації, підприємства й установи, а також соціальні групи громадян, на діяльності або життєзабезпеченні яких позначаються результати використання державних коштів.

Таким чином, до об'єктів аудиту ефективності відносяться органи державної влади України (зокрема, міністерства, відомства, комітети, служби, державні цільові фонди), бюджетні установи, державні унітарні й казенні підприємства, тобто всі суб'єкти економічної діяльності, які розпоряджаються державними фінансовими ресурсами або використовують їх у своїй діяльності. Залежно від того, які державні кошти використовуються об'єктом дослідження, а також виходячи з поставлених цілей аудиту ефективності, у ході його проведення може визначитися ефективність використання коштів бюджету і позабюджетних фондів, державної власності, кредитних ресурсів і позикових коштів, а також інтелектуальної власності, яка належить державі.

Крім того, до об'єктів аудиту ефективності, повинні бути віднесені і суб'єкти економічної діяльності, які мають надані законодавством податкові, митні та інші пільги і переваги, а також ті, які одержали фінансові і майнові гарантії та поручительства відповідних органів виконавчої влади для забезпечення операцій.

Суб'єктами аудиту ефективності є посадові особи Рахункової палати та особи, залучені Рахунковою палатою до проведення перевірки як спеціалісти або експерти.

Варто зазначити, якщо фінансові аудитори це, як правило, кваліфіковані фінансисти, бухгалтери та економісти, то фахівці з аудиту ефективності діяльності — це передусім науковці у сфері державного управління, філософії, соціології тощо.

Державні аудитори Рахункової палати та особи, залучені до перевірки, мають наступні права:

1) отримувати всю необхідну інформацію на об'єкті перевірки, від вищестоящих установ і організацій, банків, інших установ і організацій, пов'язаних з діяльністю об'єкта перевірки;
2) безперешкодно входити до будь-яких приміщень та сховищ об'єкта перевірки, якщо інше не передбачено законами України;
3) отримувати від посадових осіб об'єкта перевірки оригінали документів або їх копії та інші матеріали, дані на комп'ютерних електронних носіях, витяги з цих документів;
4) ознайомитись із таємними документами та документами з обмеженим доступом, за умови наявності допуску до державної таємниці та інших необхідних документів;
5) вимагати від посадових осіб об'єкта перевірки невідкладного усунення виявлених порушень та надання у визначений термін інформації про це;
6) отримувати пояснення від посадових осіб об'єкта перевірки, інших установ, організацій, підприємств, пов'язаних з діяльністю об'єкта перевірки.

Разом з тим, державні аудитори Рахункової палати при здійсненні перевірки зобов'язані :

1) дотримуватися принципів законності, повноти, об'єктивності, достовірності та обґрунтованості під час проведення перевірки;

2) на будь-якій стадії перевірки приймати від посадових осіб об'єкта перевірки подані за їх ініціативою заяви, зауваження, пояснення щодо предмета перевірки та проводити перевірку викладених у цих зверненнях питань, про що зазначати в акті перевірки;

3) не оприлюднювати матеріали перевірки щодо об'єкта перевірки до розгляду їх Колегією Рахункової палати;

4) у разі виявлення фактів, які свідчать про скоєння злочину, інформувати про це правоохоронні органи.

Що стосується посадових осіб об'єкта перевірки, то мають право:

1) вимагати від суб'єкта перевірки доручення на проведення перевірки;
2) надавати заяви, зауваження і пояснення щодо предмета перевірки, а також за її результатами.

Разом з тим, посадові особи об'єкта аудиту ефективності зобов'язані:

1) сприяти нормальній роботі суб'єктів перевірки, не чинити їм перешкод, забезпечити їх робочими місцями та необхідними технічними засобами;

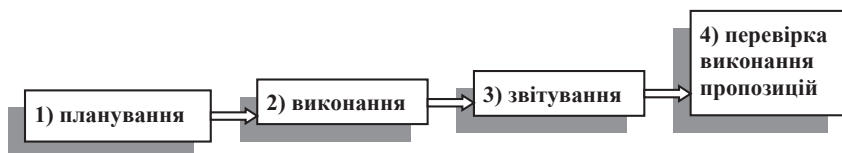
2) надавати необхідні документи, пояснення щодо питань, які стосуються предмета перевірки;

3) вживати невідкладних заходів щодо усунення виявлених порушень, відшкодування завданої шкоди та притягнення до відповідальності осіб, винних у скоєнні порушень.

Для проведення аудиту ефективності можна бути створена спеціальна консультативна група з числа як спеціалістів Рахункової палати так і незалежних експертів, які вибираються з урахуванням наявності в них відповідних знань та досвіду, рівня кваліфікації, а також розуміння предмету та проблем конкретної перевірки.

5.2. Етапи аудиту ефективності використання державних коштів

Аудит ефективності використання державних коштів Рахункової палати, це складний процес, який здійснюється в декілька етапів:



5.2.1. Планування аудиту ефективності

Планування є найважливішим і найскладнішим аудитом ефективності та представляє собою таку послідовність дій, виконуваних в рамках напрямків діяльності Рахункової палати, якій включає:

- вибір теми і об'єктів перевірки;
- попереднє вивчення об'єктів перевірки;
- підготовка програми.

Вибір теми та об'єкта перевірки здійснюється за результатами глибокого аналізу інформації, якій проводять посадові особи Рахункової палати, про наявність проблем в використанні державних коштів, що були виділені органам державної влади та іншим одержувачам для виконання ними своїх функцій та завдань, проблем в виконанні цільових програм та організації управління державним майном і його використання.

Перед складанням програми перевірки член Рахункової палати, відповідальний за її проведення, організовує попереднє вивчення об'єктів та предмета перевірки, за такими питаннями:

- 1) предмет перевірки;
- 2) перелік об'єктів, які підлягають перевірці;

- 3) напрями діяльності кожного об'єкта перевірки;
- 4) джерела отримання інформації;
- 5) строки перевірки;
- 6) склад контрольної групи суб'єкта перевірки;
- 7) інші питання.

Під час попереднього вивчення об'єктів та предмета перевірки проводиться аналіз:

• нормативно-правових актів, що стосуються предмета перевірки;
• даних щодо бюджетних призначень та фактичних витрат з Державного бюджету України, що стосуються об'єктів та предмета перевірки;
• фінансової та статистичної звітності, що складаються об'єктом перевірки;
• структури об'єкта перевірки;
• виконання об'єктом перевірки бюджетних програм та інших повноважень у частині, що стосується використання державних коштів;
• матеріалів попередніх перевірок, проведених Рахунковою палатою з питань, які перевіряються, а також результатів перевірок, що проводилися іншими контрольними органами;
• матеріалів засобів масової інформації.

За необхідності проводяться також консультації з незалежними установами, організаціями та спеціалістами з метою виявлення досягнень у сфері, що перевіряється, і можливості їх застосування для удосконалення діяльності об'єктів перевірки.

Відповідні запити щодо отримання інформації, яка стосується об'єкта та предмета перевірки, на стадії попереднього вивчення, підписує член Рахункової палати, відповідальний за проведення перевірки.

Під час попереднього вивчення в межах предмету перевірки досліджуються такі питання:

1) наскільки діяльність об'єкта перевірки відповідає вимогам чинного законодавства України. Стан розроблення та прийняття на їх виконання документів, необхідних для ефективного здійснення цієї діяльності;

2) розподіл функцій, повноважень та відповідальності на кожному рівні управління об'єкта перевірки;

3) система звітності та моніторингу діяльності об'єкта перевірки з метою отримання об'єктивної та достовірної інформації про результати його діяльності;

4) процедури та заходи щодо забезпечення збереження фінансових та матеріальних ресурсів тощо.

За результатами попереднього вивчення членом Рахункової палати, відповідальним за проведення перевірки, складається програма перевірки.

Структура програма перевірки :

- 1) мета перевірки;
- 2) предмет перевірки;
- 3) перелік конкретних питань, які будуть перевірятися та обумовлюють обсяг перевірки;
- 4) об'єкт перевірки;
- 5) терміни проведення перевірки та складання акта та звіту за її результатами;
- 6) планові трудовитрати;
- 7) склад контрольної групи суб'єкта перевірки.

Варто зазначити, що якщо метою перевірки передбачено визначення ефективності використання коштів, у програмі перевірки передбачаються критерії оцінки ефективності використання державних коштів.

Ефективність, як економічна категорія, може визначатися за допомогою таких елементів:

1) *продуктивність* — це співвідношення між випуском продукції, наданням послуг та іншими результатами діяльності розпорядника або одержувача коштів Державного бюджету України та використаними на їх виробництво матеріальними, фінансовими та трудовими ресурсами;

2) *результативність* — ступінь відповідності фактичних результатів діяльності розпорядника або одержувача бюджетних коштів запланованим результатам;

3) *економність* — досягнення розпорядником або отримувачем бюджетних коштів запланованих результатів за рахунок використання найменшого обсягу бюджетних коштів або досягнення найкращого результату за рахунок використання заданого обсягу бюджетних коштів.

За результатами перевірки оцінка ефективності використання бюджетних коштів може бути зроблена на підставі оцінки як усіх цих елементів у комплексі, так і кожного окремо, або лише одного з них.

Критеріями ефективності крім тих, які визначені паспортами бюджетних програм, можуть бути також нормативно встановлені та обґрунтовані внутрішніми документами об'єкта, що перевіряється, стандарти якості роботи та контролю, на підставі яких можливо здійснити порівняльний аналіз та оцінити ступінь реалізації завдань, функцій, окремих видів діяльності, фінансових операцій об'єктами перевірки, тобто, досягнутих результатів.

Керівник контрольної групи суб'єкта перевірки при підготовці проекту програми перевірки, за необхідності, обговорює з посадовою особою об'єкта перевірки критерії, які будуть застосовуватися для оцінки ефективності їх діяльності в частині використання державних коштів.

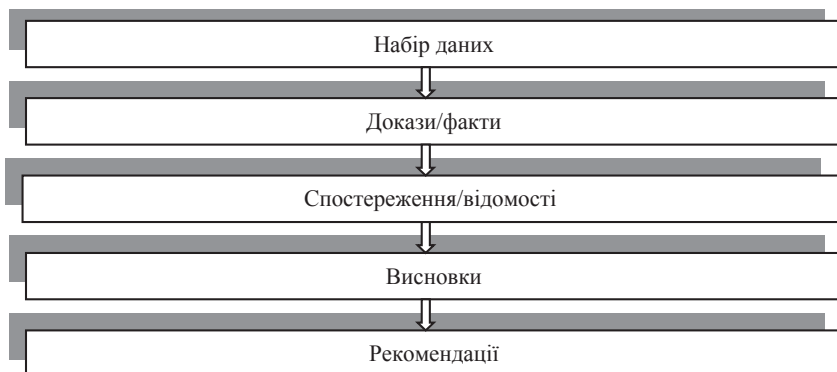
5.2.2. Виконання аудиту ефективності використання державних коштів

Аудит ефективності здійснюється на основі доручення, яке підписується членом Рахункової палати, відповідальним за її проведення. У дорученні зазначається, мета та предмет перевірки, термін її проведення, склад контрольної групи суб'єкта перевірки.

Керівник контрольної групи суб'єкта перевірки перед початком проведення перевірки пред'являє доручення уповноваженій посадовій особі об'єкта перевірки.

Посадові особи об'єкта перевірки зобов'язані забезпечити належні, в тому числі технічні умови для роботи перевіряючих, якісного та повного виконання поставлених перед ними завдань.

Слід зауважити, що виконання аудиту ефективності використання державних коштів є поетапним процесом збирання, документування та аналізу даних.



У ході перевірки державний аудитор здійснює збір доказів для обґрунтування висновків зроблених за результатами перевірки відповідно до поставленої мети перевірки та критеріїв оцінки ефективності використання державних коштів.

Докази — це зібрана та задокументована інформація, яку використовує суб'єкт перевірки з метою обґрунтування результатів перевірки.

Аудиторськими доказами/фактами називають ще інформацію, яка генерується із набору даних і використовується для подальшого тестування з критеріями оцінки, результатом чого є підтвердження або спростування аудиторських гіпотез та підтримка аудиторських спостережень/ відомостей.

Опрацювання доказів/фактів — важливий етап процесу виконання аудиту ефективності використання державних коштів, адже висновки та рекомендації в аудиторських звітах базуються на аудиторських доказах/фактах.

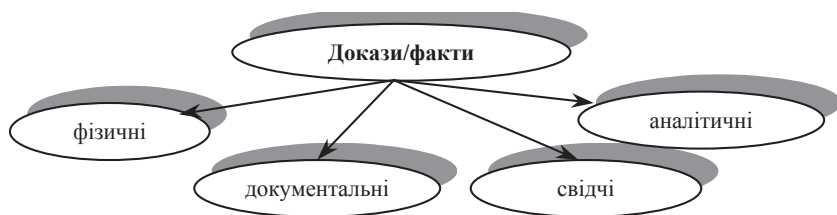


Рис. 1. Види аудиторських доказів/фактів

Слід зауважити, що документальні докази/факти належать до найпоширеніших. Вони можуть бути внутрішніми і зовнішніми у формі листів, контрактів, бухгалтерських записів, звітів та ін.

Аналітичні докази/факти створюються на основі аналізу даних, здобутих шляхом підрахунку, порівняння, розділення інформації на складові, а також обговорення й дискусії динамічних рядів, тенденцій, співвідношень, регресій.

Що стосується фізичних доказів/фактів, то вони збираються шляхом безпосередніх перевірок людей, власності або подій та документуються у формі меморандуму, фотографій тощо. Найважливіше для фізичних доказів/фактів — їх прийняття підконтрольною організацією.

Докази/факти, отримані від інших людей в усній або письмовій формі у відповідь на поставлені запитання (анкетування) або шляхом проведення інтерв'ю, відносять до категорії свідчих. Важливо, щоби свідчі докази/факти були підкріплені письмовим підтвердженням від особи, яка була опитана, та іншими незалежними джерелами.

У відповідності до законодавчих вимог докази/факти повинні відповідати певним критеріям. Так, зокрема, вони повинні бути:

- обґрунтованими (достатніми й переконувачими для підтримання спостережень/відомостей, виходячи з їх кількості, значущості, ризиків неправильних суджень, попереднього досвіду та знань);
- доречними (зрозумілими, логічними й такими, що відповідають цілям, джерелам і масштабу);
- надійними (такими, що витікають із фактичного стану справ і підкріплені з різних джерел, та переважно документальними, ніж усними).

Для збирання аудиторських доказів/фактів використовується методика, яка характеризується різноманітними підходами/методами, як-то:

- 1) документальний огляд;
- 2) інтерв'ю;

- 3) опитування (анкетування);
- 4) аналіз даних;
- 5) фізичне спостереження.

При цьому державному аудитуру потрібно знати, що й коли слід використовувати, а також слабкі й сильні сторони кожного із цих методів.

Плюсом документального огляду є те, що він забезпечує високий рівень упевненості, а мінусом — затратність часу й праці.

Процес інтерв'ю подібний до лійки, у якій дуже багато даних нагорі та набагато менше інформації або доказів/фактів унизу. Цей метод має перевагу, коли необхідно зрозуміти підконтрольну організацію та думку особи, що дає інтерв'ю. Слабкість його полягає в тому, що інформація вимагає перевірки, а нещирі відповіді призводять до помилок.

Опитування (анкетування) застосовується тоді, коли необхідно отримати зворотну реакцію щодо якості послуг або зрозуміти причини ефекту/наслідків. До плюсів цього методу відносять можливість отримати думку великої кількості людей із високим ступенем упевненості, а до мінусів — тривалість підготовки опитувальника (анкети).

Від аналізу та перевірки даних походять аналітичні докази/ факти, як правило, коли необхідно перевірити арифметичну точність та відповідність нормам і правилам. Цей метод гарантує високу точність, але має обмежене застосування в аудиті ефективності діяльності.

Фізичне спостереження необхідне для перевірки фактичного стану активів, а також для кращого розуміння надання послуг суспільству. При цьому забезпечуються лише окремі докази/факти без розуміння всього процесу.

Специфічні кроки, що здійснюються для реалізації методики аудиту, називають процедурами аудиту. Вони застосовуються для визначення типу необхідної інформації й цільової групи, встановлення груп вибірки, розробки й поширення анкет та аналізу отриманих даних, формулювання висновків.

Докази/факти необхідно документувати у робочих паперах. Вони повинні бути завершеними й точними, зрозумілими й лаконічними, чіткими й акуратними, доцільними й легкодоступними.

Після того, як докази/факти зібрано, їх необхідно проаналізувати для отримання аудиторських спостережень/відомостей, що є підставою для аудиторських висновків.

Аудиторськими спостереженнями/відомостями називають різницю між очікуваннями аудитора і тим, що він бачить насправді (спостереженням).

Головна мета аналізу — зменшення та трансформація великого масиву інформації в аудиторські спостереження/відомості та висновки, які повинні бути зрозумілими, значущими та справедливими.

Аналіз може бути у формі:

— дослідження причин та ефекту/наслідків;

- дослідження «до» і «після»;
- дослідження процесу;
- порівняльне дослідження та інше.

Виділяють два типи аналізу доказів/фактів — кількісний та якісний.

При кількісному аналізі шукають відповіді на такі запитання: як розпорошені отримувачі за соціальними групами, який середній дохід отримувачів за програмою, яка частка учасників задоволена результатами програми, чи є результати статистично значущими?

Використовуючи цей метод, аудитори вимірюють тенденції (середнє, мода, медіана) та розбіжності (радіус дії, стандартне відхилення), здійснюють регресійний аналіз, а також використовують пропорції для порівняння.

Якісний аналіз даних використовується там, де основна мета полягає у детальному розумінні втручання. Методи якісного аналізу можуть служити сильним інструментом для розгляду причинно-наслідкових зв'язків та заміщати кількісний аналіз.

Цей метод дає можливість знайти відповіді на такі запитання: чи було втручання відповідно до плану, які основні складнощі, що з ними стикнулися виконавці, чи існує будь-який неочікуваний вплив від реалізації програми?

Для якісного аналізу використовують критерії, кодування, матриці, програмні моделі, блок-схеми та ін.

Важливі характеристики аналізу доказів/фактів:

- аналіз повинен бути логічним та самодостатнім;
- висновки та тлумачення мають бути переконливими;
- аналіз повинен підтримувати аудиторські спостереження/відомості;
- повинна забезпечуватися основа для дискусії та контраргументів.

Один з основних елементів аналізу доказів/фактів — «методика вибірки». Застосування вибірки необхідне для збереження коштів і часу у процесі обробки великої кількості трансакцій та концентрації на найважливіших питаннях.

Вибірка базується на таких положеннях.

1. Вибірка репрезентує загальну сукупність, і відповідно аудиторські спостереження/відомості поширюються на всю сукупність.

2. Вибірка є непов'язаною, і кожний елемент сукупності має однакові можливості потрапити у вибірку.

Висновки за результатами вибірки можуть відрізнятися від висновків за результатами аналізу всього масиву інформації, що називають «ризиком вибірки».

Розрізняють статистичні і нестатистичні методи вибірки.

Обрання певного числа трансакцій (близько 20 %) на основі власного досвіду аудитора без статистичного інструментарію та наукового обґрунтування називають «поверховою вибіркою» (judgmental sampling).

Статистичні методи вибірки не заміщують судження аудитора, а допомагають йому визначити рівень ризику вибірки, що безпосередньо пов'язано із розміром вибірки.

Слід виділити такі основні шляхи одержання вибірки:

- 1) проста випадкова вибірка;
- 2) нашарована випадкова вибірка ;
- 3) систематична/інтервальна вибірка ;
- 4) блочна/кластерна вибірка ;
- 5) імовірно-пропорційна вибірка ;
- 6) багатоступенева вибірка.

Після завершення вибірки детально досліджуються обрані трансакції.

Важливий етап у фазі виконання аудиту ефективності діяльності — аналіз причинно-наслідкових зв'язків. Як відомо, причина передуює наслідкам. При цьому до типових помилок (хибних шляхів) такого аналізу відносять:

1) ігнорування загальної причини, що має таку загальну структуру: А і В гармонійно пов'язані, тож робиться висновок, що А є причиною В (але не береться третя загальна причина, яка є очевидною);

2) плутанина визначення причин та ефекту/наслідків, що має таку загальну структуру: А і В гармонійно виникають разом, тож робиться висновок, що А є причиною В (але не завжди доводиться, що є причиною, а що ефектом/наслідком);

3) після одного відбувається друге, значить перше є причиною другого, що має таку структуру: А відбулося перед В, тому А є причиною В (але нема доказів щодо такого взаємозв'язку).

5.2.3. Звітуйте про результати аудиту ефективності використання державних коштів

За результатами перевірки складається акт, у якому зазначаються: підстава, мета, предмет, об'єкт /об'єкти перевірки, період, за який проводилася перевірка, склад контрольної групи суб'єкта перевірки, а також фактичний стан справ, виявлений на об'єкті, з наведенням доказів.

В акті відображаються результати перевірки всіх питань, передбачених програмою перевірки, всі факти порушень чинного законодавства та перелік виявлених недоліків, інформація про документи та інші матеріали, на яких ґрунтуються викладені факти, прізвища та посади осіб, причетних до вчиненого порушення, завданих збитків та їх пояснення.

Результат перевірки викладається об'єктивно, достовірно, обґрунтовано, ясно та наводиться вичерпний опис виявлених фактів і даних. Не допускається включення до акта різного роду припущень та непідтверджених даних про управлінську та господарсько-фінансову діяльність об'єкта перевірки.

Акт перевірки складається у трьох примірниках та підписується уповноваженими посадовими особами об'єкта перевірки, а також усіма членами контрольної групи суб'єкта перевірки. Керівник контрольної групи суб'єкта перевірки підписує кожну сторінку акта та несе персональну відповідальність за об'єктивність та обґрунтованість акта перевірки. Інші члени контрольної групи суб'єкта перевірки несуть відповідальність у частині виконаного ними обсягу робіт.

Один примірник акта перевірки передається для підпису уповноваженій посадовій особі об'єкта перевірки.

У разі незгоди уповноваженої особи об'єкта перевірки з фактами, викладеними в акті, їх обґрунтуваннями та доказами, він не пізніше п'яти робочих днів повинен подати керівникові контрольної групи суб'єкта перевірки аргументовані письмові зауваження стосовно питань, з якими не погоджується. Зазначені зауваження розглядаються протягом п'яти робочих днів після їх отримання. Результати розгляду цих зауважень викладаються окремою довідкою і підписуються керівником контрольної групи суб'єкта перевірки. Зауваження і довідка про результати їх розгляду додаються до акта перевірки та є його невід'ємною частиною. У разі порушення терміну подання зауважень, останні не підлягають розгляду.

У разі відмови уповноваженої посадової особи від підписання акта перевірки, цей факт фіксується в акті перевірки та засвідчується підписом керівника контрольної групи суб'єкта перевірки.

Оцінка результатів перевірки подається у Звіті, який розглядається Колегією Рахункової палати.

Звіт підписує та представляє на засіданні Колегії Рахункової палати член Рахункової палати, відповідальний за проведення перевірки.

Звіт повинен містити, зокрема, стислий опис виявлених фактів та оцінку відповідності їх чинному законодавству України, критерії оцінки ефективності використання бюджетних коштів та оцінку виявлених фактів відповідно до цих критеріїв, оцінку ефективності управлінських рішень, стану внутрішнього контролю, бюджетного планування, обсяг, характеристику та кваліфікацію бюджетних правопорушень і неефективного використання бюджетних коштів, причини, що призвели до порушень та недоліків, потенційні проблеми, висновки та пропозиції.

Висновки та пропозиції Звіту повинні випливати з фактів, встановлених перевіркою.

Перед розглядом на засіданні Колегії Рахункової палати проект Звіту обговорюється з уповноваженою посадовою особою об'єкта перевірки. Уповноважена посадова особа об'єкта перевірки в строк не пізніше трьох робочих днів подає аргументовані пояснення стосовно зазначеного проекту Звіту. За необхідності, їм дається відповідна оцінка у Звіті.

Формування попередніх висновків та пропозицій у проекті Звіту про результати перевірки, оцінка та кваліфікація виявлених фактів є

прерогативою і відноситься до компетенції керівника та членів контрольної групи суб'єкта перевірки, а також члена Рахункової палати, відповідального за проведення перевірки. Кваліфікація здійснюється за участю департаменту з питань фінансового та бюджетного законодавства. Остаточні висновки та рекомендації Звіту відносяться до виключної компетенції Колегії Рахункової палати.

Підготовка проекту Звіту за результатами перевірки здійснюється у відповідності та в терміни, передбачені програмою проведення перевірки, і проходить наступні етапи:

1) члени контрольної групи суб'єкта перевірки формують попередній проект Звіту, який розглядається членом Рахункової палати, відповідальним за проведення перевірки;

2) за необхідності, члени контрольної групи суб'єкта перевірки доопрацьовують проект Звіту з урахуванням зауважень члена Рахункової палати, відповідального за проведення перевірки. Після доопрацювання проект Звіту подається керівником контрольної групи суб'єкта перевірки члену Рахункової палати, відповідальному за проведення перевірки;

3) за результатами розгляду та опрацювання членом Рахункової палати, відповідальним за проведення перевірки, його обговорення з уповноваженою особою об'єкта перевірки, готується та підписується остаточний варіант проекту Звіту, який подається на розгляд Першому заступнику або заступнику Голови Рахункової палати (відповідно до розподілу обов'язків між ними) для підготовки висновку щодо відповідності змісту Звіту затвердженій програмі перевірки;

4) після розгляду проекту Звіту заступниками Голови Рахункової палати та Експертною радою проект Звіту подається на розгляд і затвердження Колегії Рахункової палати.

Звіт за результатами перевірки повинен бути повним, точним, об'єктивним, переконливим та зрозумілим. Він повинен містити достатній обсяг матеріалів та доказів, необхідних для обґрунтування результатів перевірки.

Висновки за результатами перевірки мають відповідати її кінцевій меті, а пропозиції — логічно випливати із зроблених висновків. У Звіті не повинно бути перебільшення та надмірного підкреслення виявлених недоліків і порушень. При викладенні недоліків та порушень, за необхідності, наводиться точка зору об'єкта перевірки.

У Звіті увага акцентується, перш за все, на конкретних пропозиціях щодо поліпшення роботи об'єкта перевірки.

Висновок за результатами розгляду Звіту після затвердження його Колегією Рахункової палати направляється об'єкту перевірки. Про результати розгляду та вжиті об'єктом перевірки заходи останній інформує Рахункову палату.

За рішенням Колегії Рахункової палати про результати розгляду Звіту інформується Верховна Рада України та/або її комітети, та за не-

обхідності Президент України, Кабінет Міністрів України, Міністерство фінансів України, інші центральні органи виконавчої влади.

У разі виявлення під час перевірки фактів нецільового використання бюджетних коштів, інших правопорушень за скоєння яких передбачена кримінальна чи адміністративна відповідальність, за рішенням Колегії Рахункової палати матеріали перевірки передаються до Генеральної прокуратури України, інших правоохоронних органів або до суду у визначеному законодавством порядку.

Результати перевірок оприлюднюються через:

- доповіді та виступи у Верховній Раді України, її комітетах, Кабінеті Міністрів України; участь у парламентських слуханнях та Днях Уряду;
- публікацію Звіту або його частин;
- випуск і поширення інформаційних та довідкових збірників, бюлетенів (спеціальних бюлетенів);
- проведення прес-конференцій, брифінгів, інтерв'ю;
- публікації та висвітлення виступів членів Рахункової палати або інших відповідальних працівників Рахункової палати у засобах масової інформації;
- проведення тематичних теле- та радіопередач з питань діяльності Рахункової палати;
- через веб-сторінку в Інтернеті;
- повідомлення у засобах масової інформації про результати розгляду Колегією Рахункової палати матеріалів перевірок.

5.2.4. Перевірка виконання пропозицій за результатами аудиту

Перевірка в порядку контролю проводиться з метою:

- 1) сприяння виконанню пропозицій Рахункової палати, стимулювання усунення виявлених недоліків, підвищення дієвості звітів про результати перевірок;
- 2) сприяння Верховній Раді України, Кабінету Міністрів України, іншим державним органам у розгляді та вжитті заходів, які забезпечують підвищення ефективності використання державних фінансових ресурсів;
- 3) визначення ефективності контрольної діяльності Рахункової палати;
- 4) аналізу повноти та ефективності впливу пропозицій Рахункової палати на роботу об'єкта перевірки.

У ході цієї перевірки увага зосереджується на усуненні об'єктом перевірки виявлених раніше недоліків.

Перевірка в порядку контролю проводиться, зокрема, в таких формах:

- 1) отримання поточної інформації про хід виконання об'єктами перевірки рекомендацій, направлених їм за результатами перевірки;
- 2) проведення спеціальної перевірки результатів виконання рекомендацій, яка здійснюється на основі отриманих від об'єкта перевірки

відповідних документів, а також шляхом перевірки окремих рекомендацій безпосередньо на об'єкті перевірки. Такі контрольні перевірки проводяться не раніше, ніж через шість місяців, та не пізніше, ніж через рік після направлення рекомендацій;

3) проведення на об'єкті перевірки повторної перевірки за повною програмою. Основою такої перевірки є перевірка рекомендацій та вивчення усієї діяльності об'єкта перевірки в період, який пройшов від дня попередньої перевірки. Такі контрольні перевірки проводяться, як правило, коли предметом попередньої перевірки були суспільно-значущі, резонансні сфери використання державних фінансових ресурсів з високим ступенем ризику. Їх періодичність повинна складати не більше одного разу на два роки.

Оцінка результатів заходів, вжитих об'єктами перевірок, відповідно до рекомендацій Рахункової палати за результатами перевірок, може мати якісні характеристики, або ж вимірюватися кількісними показниками підвищення ефективності використання державних коштів, які, за своєю сутністю, є ефектом від проведеної перевірки.

Такий ефект може полягати в підвищенні результативності та економності використання державних фінансових ресурсів, поліпшенні якості роботи державних органів, удосконаленні управління бюджетними коштами тощо.

За результатами перевірки в порядку контролю з виходом на об'єкт складається акт та Звіт за загальними правилами їх складання, визначеними стандартом Рахункової палати

Об'єкти перевірки повинні бути ознайомлені з результатами перевірки в порядку контролю та мати можливість зробити свої зауваження у письмовому вигляді.

Звіт за результатами перевірки в порядку контролю, як правило, розглядається Колегією Рахункової палати.

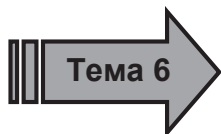


Питання для самоконтролю

1. Елементи аналізу при проведенні аудиту ефективності.
2. Сутність аудиту ефективності згідно положень Ревізійних стандартів INTOSAI.
3. Основні положення методики проведення аудиту ефективності використання державних коштів.
4. Мета, предмет і об'єкти аудиту ефективності використання державних коштів.
5. Суб'єкти аудиту ефективності використання державних коштів.
6. Права і обов'язки державних аудиторів Рахункової палати при проведенні аудиту ефективності використання державних коштів.
7. Етапи аудиту ефективності використання державних коштів.

8. Планування і розробка програми аудиту ефективності використання державних коштів.
9. Які питання досліджуються при попередньому вивченні об'єкта аудиту ефективності використання державних коштів?
10. Структура програми перевірки.
11. Критерії оцінки ефективності використання державних коштів.
12. Елементи ефективності, як економічної категорії.
13. Методи збирання аудиторських доказів.
14. Типи аналізу аудиторських доказів.
15. Методи застосування вибірки при дослідженні об'єкта аудиту ефективності використання державних коштів.
16. Структура та форма акту аудиторської перевірки ефективності використання державних коштів. Етапи підготовки акту.
17. Порядок розгляду акту аудиторської перевірки ефективності використання державних коштів.
18. Перевірка стану об'єкту контролю за рекомендаціями Рахункової палати як засіб оцінки дієвості аудиту ефективності використання державних коштів.

НЕЗАЛЕЖНИЙ ПРОФЕСІЙНИЙ АУДИТ



РЕГУЛЮВАННЯ АУДИТОРСЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ТА ЇЇ ІНФОРМАЦІЙНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ

З'ясувавши сутність аудиту, важливе значення має вивчення його регулювання. Аудиторська діяльність існує в умовах ринкової економіки. Тому важливо зрозуміти, як і хто регулює цю діяльність, що забезпечує високу якість послуг. Ось чому метою теми є вивчення регулювання аудиторської діяльності та її інформаційне забезпечення. Для цього вважаємо доцільним розглянути наступні проблеми:

- 6.1. Регулювання аудиторської діяльності в умовах ринку. Аудиторська палата України. Професійні об'єднання аудиторів
- 6.2. Сертифікація та підвищення кваліфікації аудиторів. Реєстр аудиторських фірм та аудиторів
- 6.3. Контроль якості професійних аудиторських послуг

6.1. Регулювання аудиторської діяльності в умовах ринку. Аудиторська палата України. Професійні об'єднання аудиторів

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

1. Державна законодавча ініціатива та державне регулювання.
2. Законодавча ініціатива громадських професійних організацій і регулювання спільно з державою.

Перший тип підходу до регулювання аудиторської діяльності характерний для країн континентальної Європи і Росії. Суть даного підходу полягає в тому, що держава сама розробляє і затверджує законодав-

чі акти і нормативи аудиту, здійснює реєстрацію аудиторів і аудиторських фірм, а також контроль за їх діяльністю. Такий порядок регулювання аудиторської діяльності спостерігається у Швеції.

Другого типу підходу дотримуються Англія, США та деякі інші країни, тому він одержав назву англо-американського підходу. Основною особливістю даного підходу є те, що процес регулювання діяльності здійснюється з ініціативи громадських організацій.

В Україні регулювання аудиторською діяльністю здійснюється у відповідності з англо-американським підходом.

Як Вам вже відомо, з першого розділу посібника в Україні створена і діє Аудиторська палата, як незалежний, самостійний, неурядовий орган на засадах самоврядування.

Повноваження **АПУ** визначаються Законом України «Про аудиторську діяльність» та Статутом.

Статут **АПУ** приймається двома третинами голосів від загальної кількості її членів.

Аудиторська палата України:

1) здійснює сертифікацію осіб, які мають намір займатися аудиторською діяльністю;

2) затверджує стандарти аудиту;

3) затверджує програми підготовки аудиторів та за погодженням з Національним банком України програми підготовки аудиторів, які здійснюватимуть аудит банків;

4) веде Реєстр;

5) здійснює контроль за дотриманням аудиторськими фірмами та аудиторами вимог цього Закону, стандартів аудиту, норм професійної етики аудиторів;

6) здійснює заходи із забезпечення незалежності аудиторів при проведенні ними аудиторських перевірок та організації контролю за якістю аудиторських послуг;

7) регулює взаємовідносини між аудиторами (аудиторськими фірмами) в процесі здійснення аудиторської діяльності та у разі необхідності застосовує до них стягнення;

8) здійснює інші повноваження, передбачені цим Законом та Статутом Аудиторської палати України.

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

АПУ є юридичною особою, веде відповідний облік та звітність як неприбуткова організація.

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

АПУ формується на паритетних засадах шляхом делегування до її складу аудиторів та представників державних органів.

Загальна кількість членів **АПУ** становить двадцять осіб.

Від державних органів делеguють по одному представнику Міністерство фінансів України, Міністерство юстиції України, Міністерство економіки України, Державна податкова адміністрація України, Національний банк України, Державний комітет статистики України, Державна комісія з цінних паперів та фондового ринку, Державна комісія з регулювання ринків фінансових послуг України, Рахункова палата та Головне контрольно-ревізійне управління України.

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

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

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

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

АПУ може створювати на території України регіональні відділення, повноваження яких визначаються Аудиторською палатою України.

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

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

Члени **АПУ**, за винятком Голови **АПУ**, виконують свої обов'язки на громадських засадах.

Джерелами фінансування діяльності **АПУ** можуть бути:

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

Для виконання своїх функцій **АПУ** може створювати комісії із числа її членів. До роботи в комісіях можуть залучатись експерти, які не є членами **АПУ**.

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

Голова *АПУ* виконує свої повноваження на професійній основі та обирається з числа її членів на термін здійснення своїх повноважень члена *АПУ* більшістю голосів від загальної кількості її членів.

Голова АПУ забезпечує формування нового складу палати.

Для покращення регулювання аудиторською діяльністю рішенням АПУ від 13.12.07 р. № 185/2 «Про комісії Аудиторської палати України» передбачається створення:

1. Комісії з сертифікації та освіти аудиторів.
2. Комісії з стандартів та освіти аудиторів.
3. Комісії з моніторингу та законодавчого регулювання аудиту.
4. Комісії з контролю якості та професійної етики.
5. Комісії з зовнішніх зв'язків та інформаційного забезпечення аудиту.
6. Дисциплінарної комісії.

Пізніше — 14.02.2008 р. АПУ були прийняті рішення про затвердження положень про ці комісії.

Так, метою створення і діяльності Комісії АПУ з контролю якості та професійної етики є сприяння у забезпеченні високої якості аудиторських послуг та відповідальності їх вимогам Закону України «Про аудиторську діяльність», стандартам аудиту та етики.

Комісія має такі повноваження:

1. Організовує та координує роботу Комітету з контролю за аудиторською діяльністю.
2. Сприяє впровадженню та дотриманню аудиторами норм професійної етики аудиторів.
3. Здійснює контроль за дотриманням аудиторськими фірмами та аудиторами вимог Закону України «Про аудиторську діяльність», стандартів аудиту, норм професійної етики аудиторів.
4. Здійснює моніторинг якості аудиту та супутніх послуг шляхом отримання звітів суб'єктів аудиторської діяльності, їхнього анкетування, тестування та безпосередньо через Комітет з контролю за аудиторською діяльністю здійснює перевірку-їх діяльності.
5. Здійснює заходи із забезпечення незалежності аудиторів при проведенні ними аудиторських перевірок та організації контролю за якістю аудиторських послуг.
6. Розглядає скарги, звернення та надає їх до перевірки Комітетом з контролю за аудиторською діяльністю щодо викладених у них фактів по дотриманню суб'єктами аудиторської діяльності вимог законодавства, норм та стандартів аудиту і професійної етики.

7. З метою проведення зовнішніх перевірок аудиторів та аудиторських фірм організовує роботу Комітету з контролю за аудиторською діяльністю:

- розглядає і надає на затвердження АПУ підготовлені Комітетом Положення про здійснення зовнішніх перевірок аудиторів та аудиторських фірм, Положення про моніторинг з питань контролю за аудиторською діяльністю;

- розглядає і надає на затвердження АПУ розроблений Комітетом проект національного плану зовнішніх перевірок аудиторів та аудиторських фірм;

- розглядає результати зовнішніх перевірок аудиторів та аудиторських фірм та у разі необхідності вносить пропозиції щодо застосування стягнень, передбачених ст. 22 Закону України «Про аудиторську діяльність»;

- вносить пропозиції щодо забезпечення дотримання аудиторами та аудиторськими фірмами вимог Закону України «Про аудиторську діяльність», стандартів аудиту та етики, незалежності аудиторів при проведенні ними аудиторських перевірок та організації контролю за якістю аудиторських послуг;

8. Комісія через Комітет з контролю за аудиторською діяльністю організовує:

- проведення зовнішніх перевірок систем контролю якості;
- моніторинг з питань контролю аудиторської діяльності;
- застосування додаткових процедур щодо забезпечення контролю якості та дисциплінарних заходів за наслідками контролю;

- інформування суспільства про функціонування систем контролю якості аудиторських послуг в Україні.

9. Здійснює інші повноваження, передбачені Статутом АПУ та Регламентом АПУ.

Метою створення і діяльності Комісії АПУ з зовнішніх зв'язків та інформаційного забезпечення аудиту є встановлення та розширення зовнішніх зв'язків АПУ з державними та іншими органами, функції яких спрямовані на регулювання аудиторської діяльності в Україні, інформування громадськості про стан та розвиток аудиту в Україні, а також удосконалення інформаційного забезпечення аудиторів з метою ефективного регулювання аудиторської діяльності.

Комісія має наступні повноваження:

1. Організовує взаємодію **АПУ** з державними та недержавними органами, організаціями, функції яких спрямовані на регулювання аудиторської діяльності в Україні, а також професійними громадськими організаціями та об'єднаннями аудиторів.

2. Організовує інформування органів, організацій та об'єднань, зазначених у пункті 1, а також аудиторів та всіх зацікавлених осіб з питань діяльності АПУ, прийнятих нею рішень, а також з інших питань про стан та розвиток аудиту в Україні, які відносяться до компетенції **АПУ**.

3. Сприяє, в порядку визначеному *АПУ*, виданню нормативних, методологічних та інших інформативних матеріалів з питань аудиторської діяльності.

4. Бере участь у розробці та вносить на затвердження АПУ нормативні акти АПУ.

5. Організовує взаємодію *АПУ* з міжнародними органами та організаціями з питань регулювання аудиторської діяльності.

6. За дорученням *АПУ* бере участь у роботі національних та міжнародних організацій з питань аудиту.

7. Вносить на розгляд і затвердження *АПУ* пропозиції про створення експертних рад, комісій, робочих груп із числа членів *АПУ* та залучених фахівців, які не є членами *АПУ*.

8. Організовує створення та підтримання функціонування веб-сайту АПУ, готує і передає для розміщення в журналах, газетах, інших інформаційних виданнях інформацію щодо питань діяльності АПУ, прийнятих нею рішень, а також з інших питань про стан та розвиток аудиту в Україні, які є компетенцією АПУ.

9. Залучає аудиторів та інших фахівців до надання інформації для розміщення на веб-сайті АПУ за структурою і тематикою розділів, затвердженою АПУ.

10. Залучає вчених, фахівців аудиторських фірм та інших підприємств, за їх згодою, для розгляду питань, що належать до компетенції Комісії.

11. Одержує в установленому чинним законодавством та АПУ порядку від уповноважених органів та Секретаріату АПУ інформацію, документи, матеріали, статистичні та інші дані, необхідні для виконання покладених на Комісію завдань.

12. Здійснює інші повноваження, передбачені Законом України «Про аудиторську діяльність» та Статутом АПУ.

Метою створення Комісії зі стандартів та практики аудиту є сприяння процесу впровадження стандартів аудиту та етики, прийнятих в Україні в якості національних, удосконалення та уніфікація методики аудиту в Україні, забезпечення високої якості аудиторських послуг та відповідальності їх вимогам Закону України «Про аудиторську діяльність», стандартам аудиту та етики.

Ця комісія має такі повноваження:

1. Організовує впровадження в Україні стандартів аудиту та етики, прийнятих в Україні в якості національних.

2. Організовує розробку, затвердження і впровадження у практику аудиту коментарів до стандартів аудиту та етики, прийнятих у якості національних, Положень з національної практики аудиту.

3. Розробляє і сприяє впровадженню єдиної методологічної бази аудиту в Україні.

4. Бере участь у розробці та експертній оцінці проектів законодавчих та нормативно-правових актів у сфері аудиторської діяльності,

програм професійної підготовки так перепідготовки аудиторів, встановленні вимог до кваліфікаційного рівня представників професії.

5. Сприяє залученню до розробки коментарів до стандартів аудиту, Положень з національної практики аудиту кращих науковців та практиків, запроваджує різні форми їх морального і матеріального стимулювання.

6. Здійснює підготовку для погодження методик проведення різних напрямків аудиту, що розробляються та використовуються в Україні, запроваджує рекомендації по удосконаленню існуючих методик проведення аудиторських перевірок.

7. Сприяє впровадженню та дотриманню аудиторами норм професійної етики аудиторів.

8. Сприяє розробці і впровадженню нового програмного забезпечення, комп'ютерних технологій у практику аудиту.

9. Організовує за погодженням з Міжнародною федерацією бухгалтерів переклад на державну мову, експертизу, редагування та видання стандартів аудиту та етики.

10. Організовує переклад матеріалів бух обліку та аудиту, що надходять до АПУ від Міжнародної федерації бухгалтерів, Європейської федерації малого та середнього бізнесу, інших міжнародних організацій та міжнародних науково-практичних конференцій.

АПУ планується створити підрозділ — «Інститут методології та розвитку аудиту». Метою його створення є удосконалення якості аудиторської діяльності. Створення такого інституту дозволить аудиторам отримувати консультації з проблемних питань, але поки ще не вирішене його фінансування.

Прискорена інтеграція у Європейську співдружність накладає значну відповідальність за розвиток професії не тільки на державні органи та регуляторів, а і на професійні організації. У сфері професійної етики, кваліфікації, забезпечення якості аудиторських послуг є велика кількість завдань, що потребують вирішення. Глобалізація економіки та відкритість ринків капіталу потребують застосування сучасних стандартів у професійній організації та захисту її членів — як фахівців, здатних надавати послуги на сучасному рівні, яких потребують інвестори.

Метою розвитку Всеукраїнської професійної організації «Спілка аудиторів України» (ВПГО «САУ») є створення об'єктивних умов послідовного та успішного виконання нею функцій професійного об'єднання аудиторів, створення сприятливої середовища для розвитку аудиторської діяльності у відповідності з пріоритетами державної політики соціально-економічного розвитку, підвищення довіри суспільства до аудиторів та інтеграція у європейське та міжнародне співтовариство.

Для досягнення цієї мети концепцією розвитку ВПГО «САУ» передбачається активізувати роботу за наступними напрямками:

1.3 метою підняття суспільного значення аудиту і ВПГО «САУ» розробити та впровадити в постійну практику проведення:

1.1. Громадських слухань з питань суспільної відповідальності аудиту в різних формах, в т.ч. «круглих столів», прес-конференцій, конференцій, семінарів і т.п.;

1.2. Постійного оприлюднення в ЗМІ інформаційних матеріалів про діяльність ВПГО «САУ» та її членів;

1.3. Заходів по обміну досвідом з іншими професійними об'єднаннями бухгалтерів та аудиторів, з представниками державних служб контролю;

1.4. Заходів по активізації діяльності з підтримки іміджу аудиторської професії у суспільстві, популяризації аудита в органах державної влади та управління у формі проведення відкритих дискусій з представниками влади в електронних та печатних ЗМІ з питань формування економічної та податкової політики держави, місця та ролі незалежних аудиторів, ступені довіри користувачів аудиторських висновків та інших важливих питань, які будуть виникати в діяльності ВПГО «САУ».

2. 3 метою удосконалення організації ВПГО «САУ» та розширення бази членства:

2.1. Здійснити заходи по впровадженню контролю якості аудиторських послуг та розробити:

— критерії якості;

— шкалу оцінок якості;

— Порядок відбору й затвердження осіб, що мають право здійснювати контроль якості;

— методику здійснення перевірок;

— єдиний порядок документального підтвердження успішного проходження контролю якості аудиторськими організаціями, включаючи видачу спеціального документу;

— форми та методи нагляду за роботою контролерів якості;

— критерії ціноутворення на аудиторські послуги.

2.2. Впровадити систему страхування професійних ризиків в практику роботи професійних аудиторів.

2.3. Ініціювати звернення до законодавців із пропозицією про внесення до Кримінально-процесуального кодексу норми, що передбачає дотримання конфіденційності документації аудитора.

2.4. Активізувати роботу з участі ВПГО «САУ» у регуляторних процедурах шляхом:

— створення системи відстеження інформаційних сайтів Верховної ради України, Кабінету Міністрів, Міністерства фінансів, Міністерства економіки, Державної податкової адміністрації, Аудиторської палати і т.п. та вчасного реагування на нормативні проекти, що були обнародовані;

— створення експертної ради для підготовки пропозицій та зауважень до проектів регуляторних актів.

2.5. Запровадити підвищення кваліфікації членів професійної організації відповідно до внутрішніх стандартів освіти.

2.6. Здійснити заходи з розширення бази членства ВПГО «САУ» шляхом:

- розробки системи асоційованого членства або стажування для працівників, що безпосередньо працюють в аудиторських фірмах та/чи у аудиторів, які одноособово надають аудиторські послуги, але ще не склали сертифікаційні іспити та запропонувати з'їзду зміни до статуту Спілки;

- розробки системи сертифікації даних працівників та запровадження її в практику діяльності Спілки аудиторів України одночасно з визнанням вищенаведених осіб, асоційованими членами САУ;

- активізації роботи по залученню практикуючих аудиторів в члени ВПГО «САУ».

2.7. З метою повної інтеграції у міжнародну та європейську професійні співдружності привести структуру та напрямки діяльності ВПГО «САУ» відповідно до загальноприйнятої практики шляхом:

- співпраці з національними та міжнародними професійними організаціями;

- розробки та впровадження стандартів моніторингу та освіти;

- розробки та впровадження регламенту дисциплінарного впровадження.

6.2. Сертифікація та підвищення кваліфікації аудиторів. Реєстр аудиторських фірм та аудиторів

Як Вам вже відомо, найголовнішою функцією АПУ є сертифікація. Ось чому виникає необхідність з'ясувати в чому її суть.

Сертифікація — це визначення кваліфікаційної придатності на зайняття аудиторською діяльністю.

Порядок сертифікації аудиторів, які здійснюватимуть аудит банків, затверджується Аудиторською палатою України за погодженням з Національним банком України.

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

Наявність необхідного обсягу знань для отримання сертифіката визначається шляхом проведення письмового кваліфікаційного іспиту за програмою, затвердженою АПУ. Термін чинності сертифіката не може

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

Згідно з «Положенням про сертифікацію аудиторів» (Додаток Б), затвердженого рішенням АПУ від 31.05.2007 р. № 178/6 та «Про внесення змін до Положення про сертифікацію аудиторів» рішенням АПУ від 14.02.2008 р. № 187/10: «Кандидати, які не склали кваліфікаційний іспит, мають право скласти його вдруге на загальних умовах згідно з цим Положенням. Результат успішно складеного першого етапу кваліфікаційного іспиту дійсний упродовж одного року».



Порядком застосування до аудиторів (аудиторських фірм) стягнень за незалежне виконання професійних обов'язків (затвердженим рішенням АПУ від 15 листопада 2007 року №184/7) **передбачається за порушення норм** Закону України «Про аудиторську діяльність», стандартів аудиту, норм професійної етики аудиторів, рішень АПУ, які регулюють аудиторську діяльність, **застосування до аудиторів (аудиторських фірм) таких стягнень:**

- попередження;
- зупинення чинності сертифіката на строк до одного року;
- анулювання сертифіката;
- виключення з *Реєстру аудиторських фірм та аудиторів*.

При застосуванні до аудитора (аудиторської фірми) стягнення враховується суттєвість порушення професійних обов'язків, їхні наслідки, ступінь вини аудитора (аудиторської фірми) та інші обставини, що впливають на обрання міри відповідальності.

За порушення не суттєвого характеру до аудитора (аудиторської фірми) АПУ застосовуються стягнення у вигляді:

- попередження;
- зупинення чинності сертифіката аудитора на строк до 6 місяців.

За суттєві порушення до аудитора (аудиторської фірми) АПУ застосовуються такі стягнення:

- зупинення чинності сертифіката на строк від 6 місяців до одного року;
- анулювання сертифіката;
- виключення з Реєстру аудиторських фірм та аудиторів.

Не може бути одночасно накладено на аудитора (аудиторську фірму) два та більше видів стягнень за одне і те ж порушення.

За поданням Дисциплінарної комісії АПУ як профілактичний захід може рекомендуватися аудитору, який допустив певні порушення, проходження відповідних курсів підвищення кваліфікації з метою недопущення таких порушень в майбутньому.

Стягнення, що накладаються на аудитора (аудиторську фірму), оформлюються рішенням АПУ з письмовим повідомленням аудитора (аудиторську фірму) упродовж 10 днів після дня прийняття рішення.

Рішення АПУ про зупинення терміну чинності сертифіката або його анулювання набуває чинності з моменту його оприлюднення та може бути оскаржено в суді.

«Рішення АПУ про зупинення чинності сертифіката або його анулювання набирає чинності з моменту його оприлюднення в засобах масової інформації та може бути оскаржено в суді. Зупинення чинності сертифіката аудитора означає, що фізична особа, термін чинності сертифіката аудитора якої зупинено, не має документального підтвердження її кваліфікаційної придатності на заняття аудиторською діяльністю на території України на визначений рішенням АПУ строк».

«Анулювання сертифіката здійснюється шляхом відкликання сертифіката та оприлюднення рішення АПУ в засобах масової інформації. Анулювання сертифіката аудитора означає, що фізична особа, сертифікат аудитора якої анульовано, не є аудитором і не має документального підтвердження її кваліфікаційної придатності на заняття аудиторською діяльністю на території України, і може бути допущена до повторної сертифікації не раніше ніж через два роки після прийняття рішення АПУ про анулювання її сертифіката».

Рішенням АПУ від 14.02.2008 р. №187/9.2 «Про встановлення плати за проведення сертифікації та включення до Реєстру аудиторських фірм та аудиторів» встановлено на 2008 рік:

1. *Плату за проведення сертифікації фізичних осіб на право зайняття аудиторською діяльністю:*

— за кожний етап кваліфікаційного іспиту для осіб, які звернулись із заявами про допущення їх до кваліфікаційного іспиту з метою отримання сертифіката аудитора, у розмірі 2000,00 грн. у т.ч. ПДВ;

— за щорічне контрольне тестування за підсумками удосконалення професійних знань аудиторів у розмірі 200,00 грн.;

— за продовження терміну чинності сертифіката у розмірі 2000,00 грн. в т.ч. ПДВ.

2. Плату за включення до Реєстру аудиторських фірм та аудиторів та за продовження терміну дії Свідоцтва про включення до Реєстру у розмірі 1000,00 грн. в т.ч. ПДВ.

Ці надходження дозволять здійснити витрати у 2008 році на утримання АПУ у сумі 3678,8 тис. грн.¹

Загальна чисельність працівників, зайнятих аудиторською діяльністю в Україні на сьогодні становить понад 8,2 тис. чоловік. Штатними

¹ Див. Рішення АПУ від 14.02.2008 №187/9.1 «Про затвердження кошторису АПУ на 2008 рік»

є майже 5,4 тис. аудиторів, у тому числі сертифікованих — близько 2,3 тис.¹

Безпосередньо аудиторською діяльністю на ринку займаються фірми. Аудиторська фірма — юридична особа, створена відповідно до законодавства, яка здійснює виключно аудиторську діяльність.

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

Загальний розмір частки засновників (учасників) аудиторської фірми, які не є аудиторами, у статутному капіталі не може перевищувати 30%. Керівником аудиторської фірми може бути тільки аудитор.

Аудитором може бути фізична особа, яка має сертифікат, що визначає її кваліфікаційну придатність на заняття аудиторською діяльністю на території України. Аудиторам забороняється займатися іншими видами підприємницької діяльності, що не виключає їх права отримувати дивіденди від акцій та доходи від інших корпоративних прав.



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

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

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

Порядок ведення Реєстру аудиторських фірм та аудиторів затверджено рішенням АПУ №176/7 від 26.04.07 р.(додаток Б).

Реєстр не рідше одного разу на рік публікується у фаховому виданні **АПУ**.

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

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

При здійсненні аудиторської діяльності аудитори та аудиторські фірми застосовують відповідні стандарти аудиту. Стандарти аудиту формують єдині базові вимоги до якості і надійності аудиту та забез-

¹ 15 років аудиторській діяльності в Україні. — Бухгалтерський облік і аудит, 2008, №3, с.3

печення відповідного рівня гарантій результатів аудиторської перевірки при їх дотриманні.

Вони забезпечують:

- високу якість аудиторських перевірок;
- сприяють впровадженню в аудиторській практиці нових наукових досліджень;
- допомагають користувачам зрозуміти процес аудиторської перевірки;
- створюють громадський імідж професії;
- усувають контроль з боку держави;
- допомагають аудитору вести переговори з клієнтом;
- забезпечують зв'язок окремих елементів аудиторського процесу.

Стандарти аудиту приймаються на основі стандартів аудиту та етики Міжнародної федерації бухгалтерів з дотриманням вимог Закону України «Про аудиторську діяльність» та інших нормативно-правових актів.

Затвердження стандартів аудиту є виключним правом АПУ.

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

Розробкою професійних вимог на міжнародному рівні займається декілька організацій, у тому числі Міжнародна федерація бухгалтерів (International Federation of Accountants — IFAC), створена в 1977 р. Її штаб-квартира знаходиться в Нью-Йорку, США.

Організації — члени IFAC автоматично є членами й іншої організації — Міжнародного комітету зі стандартів фінансової звітності (International Accounting Standards Committee — IASC). Його штаб-квартира знаходиться в Лондоні, Великобританії¹. Ця організація випускає Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку (інколи їх називають Міжнародними стандартами фінансової звітності) (International Accounting Standards — IASs). Міжнародні стандарти аудиту (International Standards on Auditing — ISAs) складаються з Міжнародних стандартів проведення аудиту (IAG) і Правил з надання супутніх послуг у складі Міжнародних стандартів проведення аудиту (IAG/RS). Їх розробка повинна сприяти розвитку професії (в таких країнах, де рівень професіоналізму нижче загальносвітового) та уніфікувати, по можливості, підхід до аудиту у світовому масштабі.

Міжнародна федерація бухгалтерів в період 1982—1991 рр. розглянула і затвердила 29 стандартів.

Вони можуть використовуватись в будь-яких випадках проведення незалежного аудиту, а також, у міру необхідності, стосовно іншої супутньої діяльності аудиторів. Але міжнародні стандарти аудиту мають

¹ Дорош Н.І. Аудит: методологія і організація. — К.: Т-во «Знання», КОО, 2001, с. 129—130.

рекомендаційний характер, і не превалюють над національними. В деяких країнах, наприклад в Австрії, Бразилії, Нідерландах, Індії, Росії міжнародні стандарти використовуються як база для розробки системи національних стандартів аудиту. А на Кіпрі, у Малайзії, Нігерії, на Фіджи міжнародні стандарти сприймаються у ролі обов'язкових національних. У Великобританії, Ірландії, Канаді, США, Швеції та ін., в яких є свої національні стандарти аудиту, досить наближені до міжнародних, — просто приймаються до відома професійними організаціями.

АПУ рішенням №73 від 18.12.1998 р. затвердила систему національних нормативів аудиту, яка визначала діяльність аудиторів у всіх сферах. Всього було затверджено 32 національних норматива. Їх необхідність обґрунтовувалась особливостями українського законодавства, бухгалтерського обліку. Але за час переходу до ринку в Україні здійснились серйозні зміни в економіці та політиці. В 2000 році Україна перейшла на міжнародні стандарти з бухобліку, отримала статус країни з ринковою економікою, вступила у ВТО. Ось чому потреба у національних стандартах відпала. Рішенням АПУ від 18.04.2003 р. №122/2 національні стандарти аудиту з 1 січня 2004 р. скасовані і країна перейшла на Міжнародні стандарти з аудиту.

Міжнародні нормативи аудиту не завжди можуть дати повну відповідь на всі питання, що постають перед аудиторами під час здійснення аудиторської перевірки. *У зв'язку з цим, важливим напрямком роботи аудиторських фірм є розробка й удосконалення внутрішньофірмових нормативів аудиту.* Внутрішньофірмові нормативи аудиту забезпечують єдиний підхід при проведенні аудиту аудиторами даної аудиторської фірми і не можуть суперечити національним та міжнародним нормативам аудиту.

Внутрішньофірмові нормативи аудиту можуть включати:

- ✓ кваліфікаційні вимоги до аудиторів в процесі здійснення аудиторської перевірки;
- ✓ форми договорів при оформленні взаємовідносин між аудиторською фірмою і клієнтом (договір на проведення аудиту; договір на надання аудиторських послуг у формі абонентного обслуговування; договір на експертизу стану бухобліку і звітності фінансово-господарської діяльності підприємства);
- ✓ складення планів і програм аудиторської перевірки з врахуванням специфіки діяльності клієнта;
- ✓ формування тестів, як інструменту аудитора;
- ✓ вимоги до ведення робочих документів аудитора;
- ✓ рекомендації щодо оформлення результатів аудиторської перевірки, тощо.

Правдива фінансова інформація є суттєвим елементом чіткого функціонування ринкової економіки. Вона відіграє важливу роль у створенні єдиного ринку і є ключовим чинником на шляху успішної інтеграції європейського капіталу та фінансових ринків, особливо після впровадження євро.

Висока якість фінансової звітності залежить насамперед від високої якості стандартів бухгалтерського обліку та законоположень, які постійно змінюються, щоб відповідати потребам користувачів фінансової звітності. У цьому контексті висока якість організації аудиторської діяльності є теж дуже важливою. **Що ж розуміють під якістю аудиту?**

Під якістю в аудиторській практиці слід розуміти максимальне задоволення інформаційних потреб користувачів результатами аудиторських робіт, послуг та супутніх йому робіт у відповідальності до інтересів власнику суспільству та конкретного замовника в рамках вимог чинного законодавства України, МСА та Кодексу моральної етики аудитора здійснене суб'єктами аудиту.

Перевірка якості — це дослідження договорів на аудит, робочих та підсумкових документів, результатів аудиту (висновки, виключення, звіти, консультації, тощо), програмі робіт, листів — презентацій, статутних документів, свідоцтв про підвищення кваліфікації, здачі іспитів на отримання сертифікату аудитора України, документів замовника на аудит, документів бухгалтерського обліку суб'єктів аудиту на предмет їх відповідності вимогам чинного законодавства, міжнародних стандартів аудиту, Кодексу професійної етики аудитора, перевірка відповідності витрат на аудит (аудиторські послуги) вартості робіт (цін на аудит та супутні послуги, роботи).

Забезпечення високої якості аудиту потребує:

- 1) високого рівня професійної освіти та досвіду роботи від працівників в сфері бухгалтерського обліку;
- 2) відповідних стандартів методології аудиту;
- 3) дотримання етичних норм професійної поведінки;
- 4) створення гідного довіри дисциплінарного механізму, який реагує на скарги та проблеми;
- 5) застосування систематичного і дійового підходу для забезпечення якості аудиторської діяльності.

На ринку аудиторських послуг ні низька, ні середня, ні висока ціна самі по собі не гарантують якість аудиту.

Ось чому клієнт може запросити надати такі дані про аудиторську фірму:

1. Кількісний склад спеціалістів, їх професіоналізм і досвід роботи;
2. Загальна стратегія перевірки;
3. Бюджет робочого часу для кожного етапу перевірки;
4. Сума гонорару, який очікується з урахуванням витрат часу на кожну процедуру перевірки;
5. Наявність офісів за кордоном для обслуговування у випадку необхідності філіалів фірми — клієнта.

Конкуренція вимагає, щоб аудитори не тільки надавали всі ці дані, але в деяких випадках проводили презентацію своєї фірми у потенціального клієнта.

У свою чергу клієнт, який вибирає аудиторську фірму, повинен:

1. **Дізнатись**, скільки років аудиторська фірма працює на українському ринку;
2. **Попросити** надати список клієнтів аудиторської фірми;
3. **Визначити** рівень клієнтури (велике, мале підприємство);
4. **З'ясувати**, по яким питанням з ними працювали (комплексна, одноразова перевірка);
5. **Оцінити** рід послуг і сферу діяльності клієнтури;
6. **Оцінити** термін співробітництва з клієнтами;
7. **Зв'язатись** з деякими клієнтами і запросити розповісти про аудиторську фірму;
8. **Запросити** зразок типового договору;
9. **Дізнатись**, чи існує програма аудиту, в який закладено досвід попередніх перевірок (складається для великих підприємств);
10. **Провести** конкурс серед аудиторських фірм (для великих підприємств).

Існує точка зору, що оскільки аудит у нас відносно нова діяльність, то якість послуг в Україні значно гірше, чим у розвинутих країнах. Але низка гучних корпоративних скандалів, яка прокотилася США та Західною Європою, дала підстави вважати, що аудит не забезпечує високий рівень якості послуг, внаслідок чого зазнали банкрутства навіть найбільші фірми. Так, в результаті банкрутства компанії вийшла з ринку і «велика шестірка» ведучих міжнародних аудиторських фірм перетворилась у «четвірку». Deloitte & Touch, Ernst & Young, KMPG Price WaterHouse, що злилася з Coopers & Lybrand. Все це свідчить про зростання занепокоєності якістю аудиту у світі (див.рис. 6.1).

Занепокоєння якістю аудиторських послуг

- Зростання стурбованості користувачів звітності;
- Зростання кількості помилок аудиторів;
- Конфлікти інтересів при наданні аудиторських послуг;
- Суворіші правила регулятивних органів (PCAOB, IFAC).

Рис. 6.1. Занепокоєння якістю аудиторських послуг

Існують рівні, на яких забезпечується якість аудиторських послуг (див. рис. 6.2).

Згідно з Міжнародного стандарту контролю якості 1 «Контроль якості для фірм, що використовують аудит та огляд історичної фінансової інформації, а також інші завдання з надання впевненості, та надають супутні послуги» передбачається, що фірма повинна встановити систему контролю якості, яка б надала їй обґрунтовану впевненість, що сама фірма та її персонал діють у відповідності до професійних стандартів та регуляторних та законодавчих вимог, а звіти фірми відповідають обставинам¹.

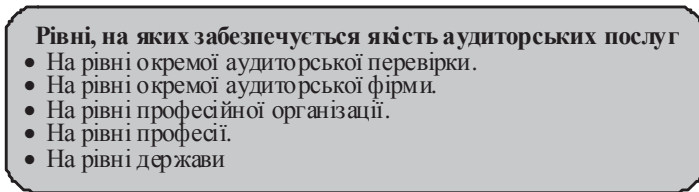


Рис. 6.2. Рівні, на яких забезпечується якість аудиторських послуг

Система контролю якості фірми включає політику та процедури, що стосуються кожного з наступних елементів.

Згідно з Міжнародного стандарту контролю якості 1 «Контроль якості для фірм, що використовують аудит та огляд історичної фінансової інформації, а також інші завдання з надання впевненості, та надають супутні послуги» передбачається, що фірма повинна встановити систему контролю якості, яка б надала їй обґрунтовану впевненість, що сама фірма та її персонал діють у відповідності до професійних стандартів та регуляторних та законодавчих вимог, а звіти фірми відповідають обставинам².



- а) відповідальність керівництва за якість на фірмі;
- б) вимоги етики;
- в) прийняття завдання та продовження співпраці з клієнтом, та виконання специфічних завдань;

¹ Міжнародні стандарти аудиту, надання впевненості та етики. — К.: ТОВ «ІАМЦ АУ «Статус», 2006, с. 256-260

² Міжнародні стандарти аудиту, надання впевненості та етики. — К.: ТОВ «ІАМЦ АУ «Статус», 2006, с. 256-260

- г) людські ресурси;
- д) виконання завдання;
- е) моніторинг.

Цей же міжнародний стандарт аудиту підкреслює важливість для фірми впровадити політику та процедури, що мають надавати достатню впевненість, що сама фірма, її персонал та, при потребі, інші особи, що підпадають під вимоги незалежності (включно)

Визнано, що втратило чинність, рішення АПУ від 26.05.2005 № 149/5.1 «Про Національну концептуальну основу забезпечення якості аудиторських послуг в Україні».

Комісією АПУ підготовлене Положення з національної практики контролю якості аудиторських послуг «Організація аудиторськими фірмами та аудиторами системи контролю якості аудиторських послуг». Головною метою зазначеного Положення є встановлення єдиних для України вимог до організації аудиторськими фірмами та аудиторами, які займаються аудиторською діяльністю індивідуально як фізичні особи — підприємці, систем контролю якості аудиторських послуг та надання рекомендацій щодо ефективного впровадження таких систем контролю якості в практику аудиторської діяльності. Починаючи з 01 січня 2010 року забороняється аудиторським фірмам та аудиторам, які займаються аудиторською діяльністю індивідуально як фізичні особи — підприємці, надавати аудиторські послуги у формі завдань з обов'язкового аудиту, а також завдань з аудиту фінансової звітності державних підприємств і установ за відсутності у них підтвердження АПУ відповідності систем контролю якості аудиторських послуг вимогам цього Положення.

АПУ реалізує свої повноваження по контролю якості через створенні із числа членів комісії з залученням до їх роботи експертів, які не є членами АПУ, методичні ради, робочі групи, а також спеціально створене для здійснення технічних функцій дочірнє підприємство ***та організує:***

- ✓ проведення зовнішніх перевірок систем контролю якості;
- ✓ моніторинг з питань контролю аудиторської діяльності;
- ✓ застосування додаткових процедур із забезпечення контролю якості та дисциплінарних заходів за наслідками контролю;
- ✓ інформування суспільстві про функціонування систем контролю якості аудиторських послуг в Україні.

Для здійснення своїх повноважень та дотримання інших норм Закону Аудиторська палата Україні здійснює контроль аудиторської діяльності в Україні за такими напрямками:

а) дотримання аудиторами та аудиторськими фірмами вимог Закону щодо:

- обмеження переліку послуг; які можуть надавати аудитори (аудиторські фірми) відповідно до стандартів аудиту;

- відповідності критеріям для надання статусу аудитора або аудиторської фірми (наявність сертифіката, розмір частки засновників, вимоги до керівника аудиторської фірми);
 - отримання права на здійснення аудиторської діяльності виключно після включення до Реєстру аудиторських фірм та аудиторів;
 - істотних умов договору на проведення аудиту та надання інших аудиторських послуг;
 - реалізації прав та обов'язків аудиторів і аудиторських фірм;
 - спеціальних вимог, в тому числі щодо відповідності розміру винагороди за надання аудиторських послуг необхідному для якісного виконання таких послуг часу, належних навичок, знань, професійної кваліфікації та ступеня відповідальності аудитора;
 - відповідальності аудиторів та аудиторських фірм;
 - інших норм Закону, які регулюють діяльність аудиторів та аудиторських фірм;
- б) дотримання аудиторами та аудиторськими фірмами вимог стандартів аудиту, затверджених АПУ;
- в) дотримання аудиторами та аудиторськими фірмами вимог професійної етики, в тому числі незалежності;
- г) дотримання аудиторами та аудиторськими фірмами вимог Положення з національної *практики контролю якості аудиторських послуг* провадження політики і процедур, що забезпечують достатню впевненість у досягненні цієї мети. Обов'язком фірми також є довести ці політику і процедури до працівників фірми у такий спосіб, щоб забезпечити достатню впевненість у тому, що політика та процедури є зрозумілими.
- Для впровадження Концептуальної основ й забезпечення якості аудиторських послуг АПУ:**
- ✓ затверджує і забезпечує видання стандартів аудиту, їх актуалізацію з урахуванням щорічних змін та доповнень, а також впровадження стандартів у практику; забезпечує підготовку і видання навчальної та науково-методичної літератури з питань аудиту;
 - ✓ проводить науково-практичні конференції з питань аудиторської діяльності; організує обмін національним та міжнародним досвідом, а також дискусії з питань практики аудиту в офіційному виданні АПУ;
 - ✓ організує і проводить постійне удосконалення професійних знань практикуючих аудиторів згідно Положення АПУ від 31 травня 2007 року за № 178/5 (додаток Д);
 - ✓ здійснює постійний контроль якості аудиторських послуг, які надаються суб'єктами аудиторської діяльності;
 - ✓ розробляє та затверджує форму річної звітності суб'єктів аудиторської діяльності;
 - ✓ розглядає та затверджує Положення про здійснення зовнішніх перевірок якості аудиторських послуг в Україні, Положення про моніторинг з питань якості аудиторських послуг;

✓ організує та забезпечує роботу профільної комісії АПУ за затвердженим щорічним планом роботи;

✓ розглядає наслідки контролю якості аудиторських послуг (за поданням профільної комісії АПУ), приймає рішення з забезпечення якості аудиторських послуг в Україні та оприлюднює інформацію про функціонування системи контролю якості в Україні.

Великий економічний словник Інституту нової економіки (М.: 1997 р. с. 238) визначає **якість** як **«сукупність притаманних рис та характеристик продукції чи послуг, які надають їм можливість задовольняти потреби які вже визначені чи очікуються споживачем таких послуг»**. Звідси застосовуються такі визначення якості як «відповідність стандарту», «відповідність світовому рівню», «відповідність міжнародній практиці» тощо.

Якщо екстраполювати такі визначення на вітчизняний аудит, то ми матимемо цілий букет критеріїв, які начебто визначаються замовником аудиторських послуг з метою отримання якості останніх. До таких ознак (або критеріїв) багато з замовників аудиту (та і самі аудитори) за звичай відносять: термін роботи аудиторської фірми на ринку; термін використання сертифікату аудитором; конфіденційність результатів перевірки; глибина перевірки та точність результатів; вартість послуг; надання гарантій, тощо.

Тому цілком можливо зробити висновок, що задоволення інформаційних потреб замовника аудиторських послуг (або виправдання очікувань замовника) не можуть слугувати критерієм якості аудиту (хоча б з огляду на кримінальність відносин у суспільстві та корумпованість влади).

Міжнародні професійні організації бухгалтерів та аудиторів орієнтують нас на **«якість за стандартами»**. Тобто аудиторські послуги слід надавати «за правилами» які всі аудитори визнають та дотримуються у своїй практиці.

На нашу думку якість аудиторських послуг — категорія, що перманентно змінюється, в залежності від рівня суспільних відносин та господарської практики країни. Тому мабуть підхід до якості аудиту з боку професійних організацій буде самим вірним. МСА 220 для аудиторської фірми вказує на певні складові якості аудиторських послуг (див. рис. 6.3.)

Таким чином спробуємо сформулювати найбільш широке визначення якості аудиторських послуг для вітчизняного аудиту. Дане визначення безумовно носить авторське бачення якості, спираючись перш за все на вітчизняний досвід та на дослідження скарг щодо діяльності суб'єктів аудиту в Україні, Але на нашу думку воно відповідає нашим реаліям часу та місця роботи вітчизняних аудиторів.

**ЯКІСТЬ АУДИТОРСЬКИХ ПОСЛУГ, ЦЕ СИСТЕМНЕ
ДОТРИМУВАННЯ РЕАЛЬНОЇ ПРОФЕСІЙНОЇ НЕЗАЛЕЖНОСТІ,
ВИМОГ ЧИННОГО ЗАКОНОДАВСТВА ТА ВИМОГ СТАНДАРТІВ
АУДИТУ, ДОТРИМАННЯ КОДЕКСУ ПРОФЕСІЙНОЇ ЕТИКИ, ТА
ПРОФЕСІЙНА ДІЯЛЬНІСТЬ В СФЕРІ АУДИТУ**

Системність передбачає унеможливлення відходу від вказаного визначення. Професійна діяльність також передбачає, що суб'єкт, який займається наданням аудиторських послуг, робить це систематично і це є його основною господарською діяльністю.

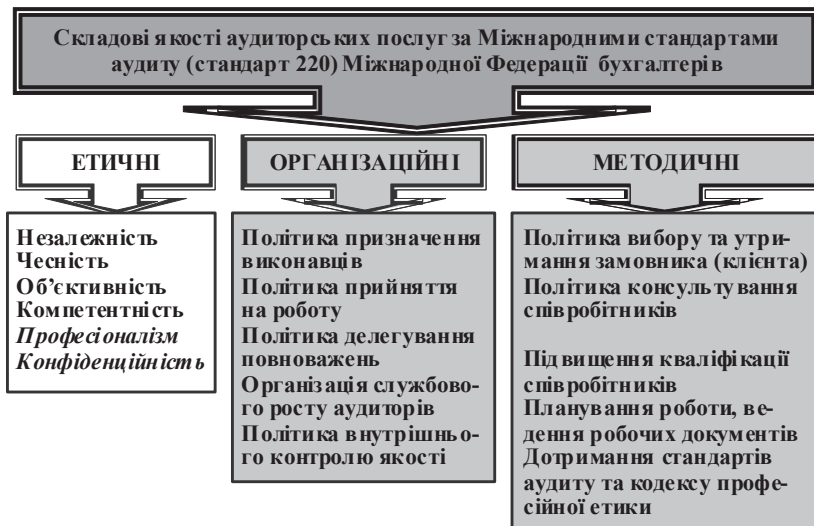


Рис. 6.3. Критерії та чинники якості аудиторських послуг

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 чи навпаки*» (п. 4.). Характер, час, політика та процедури контролю якості залежать від багатьох чинників — від географії розташування філій до організаційної структури аудиторської фірми, кількості працівників, тощо. Той же МСА» (п.5) відзначає, що «...*політика і процедури, прийняті окремими аудиторськими фірмами, будуть різними, як і обсяг їхньої документації*». Політика контролю якості на аудиторській фірмі має за мету наступні напрямки організації процесу надання послуг та контролю за їх якістю (див. рис. 6.4)

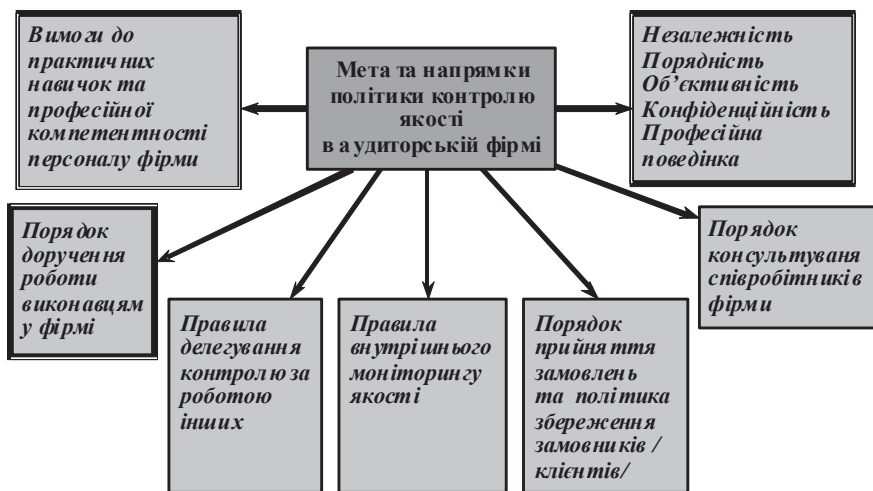


Рис. 6.4. Мета політики контролю якості аудиторських послуг

Керівництву необхідно ознайомити весь персонал аудиторської фірми з загальною політикою та процедурами контролю якості. Це дасть:

- Певний рівень впевненості що політика та процедури зрозумілі та застосовуються на практиці;
- Усуне потенційні розбіжності у поглядах та підходах до перевірок виконавців послуг в самій фірмі;
- Усуне непорозуміння щодо підлеглих та підпорядкованості в фірмі окремих її співробітників.

МСА 220 вказує на необхідність не просто огульного застосування прийнятих процедур контролю якості, що існують у фірмі, а застосування таких процедур, які є доречними для кожної конкретної аудиторської перевірки у контексті загальної політики фірми (п. 8).

В контексті МСА 220 весь персонал розглядається наступним чином (рис. 6.5) де:



Рис. 6.5. Структура аудиторської фірми в контексті МСА 220

▪ **Аудитор** — фізична особа що несе остаточну відповідальність за послуги, що надаються;

▪ **Аудиторська фірма** — партнери фірми, які надають аудиторські послуги або аудитор — приватний практик (в нашій редакції — суб'єкт аудиту);

▪ **Персонал** — всі партнери та фахівці, що задіяні у аудиторській діяльності фірми;

▪ **Асистенти** — працівники, які беруть участь у аудиторських перевірках але не є аудиторами

МСА 220 встановлює певні правила роботи по забезпеченню контролю якості в ході виконання окремих аудиторських перевірок, а саме: особи (аудитори чи асистенти) які у фірмі мають 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.

Особи у аудиторській фірмі, на яких покладено обов'язки керівництва, нагляду та перевірки роботи асистентів або інших виконавців замовлення на аудиторські послуги, повинні :



1. **Інформувати** асистентів про їх обов'язки та мету процедур, які вони будуть виконувати; про характер бізнесу клієнта, про можливі облікові або аудиторські проблеми що потенційно впливатимуть на характер та обсяг і час аудиторських процедур, наданих ним до виконання;

2. **Стежити** за ходом перевірки щоб своєчасно призначити, чи мають асистенти необхідні компетентність або професійні навички для виконання поставленого перед ними завдання; чи розуміють асистенти вказівки по проведенню аудиторської перевірки; чи виконується робота згідно прийнятого загального плану та програми аудиторської перевірки;

3. **Отримувати інформацію та вирішувати важливі питання** з обліку та аудиту, які виникають під час перевірки, оцінювати важливість таких питань та **оцінювати необхідність змін** у загальному плані та програмі аудиторської перевірки;

4. **Розв'язувати всі суперечності** у професійних судженнях між персоналом і обирати належний рівень консультування;

5. **З'ясовувати**, чи: виконана робота та отримані результати належним чином задокументовано; чи всі суттєві питання перевірки були

вирішені або відображені у аудиторському висновку; чи досягнута в цілому мета перевірки; чи відповідають висновки результатам перевірки та чи підтверджують вони аудиторську думку;

6. **Перевірити** загальний план та програму аудиту; оцінки властивого ризику і ризику системи контролю та чи були при потребі внесені відповідні зміни у вказані документи та у розрахунки ризиків; документацию по отриманим аудиторським доказам перевірки по суті та зроблені на цій основі висновки; результати консультацій; запропоновані корегування до фінансових звітів об'єкта перевірки та проект аудиторського висновку.

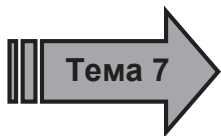
Системи контролю якості аудиторських послуг формуються кожним аудитором та аудиторською фірмою в Україні. Аудиторські фірми та аудитори, які займаються аудиторською діяльністю індивідуально як фізичні особи — підприємці повинні розробляти та впроваджувати в свою практику систему контролю якості. Відповідальність за розробку, організацію, впровадження та підтримання ефективного функціонування системи контролю якості несе безпосередньо аудитор, який займається аудиторською діяльністю індивідуально як фізична особа, а на аудиторській фірмі посадова особа, яка здійснює керівництво фірмою відповідно до законодавства та установчих документів.

Законом України «Про аудиторську діяльність» за незалежне виконання своїх зобов'язань аудитор (аудиторська фірма) несе майнову та іншу цивільно-правову відповідальність. Розмір майнової відповідальності аудиторів (аудиторських фірм) не може перевищувати фактично завданих замовнику збитків з їх вини. Також за незалежне виконання професійних обов'язків до аудитора (аудиторської фірми) можуть бути застосовані АПУ стягнення згідно «Порядку застосування до аудиторів (аудиторських фірм) стягнень за неналежне виконання професійних обов'язків» затвердженого АПУ від 15.11.07 за № 184/4 (додаток Е).



Питання для самоконтролю

1. Хто і як регулює аудиторську діяльність в Україні?
2. Що таке сертифікація аудиторів і які вимоги до кандидатів на її отримання?
3. Які види стандартів аудиту існують і хто їх затверджує?
4. Назвіть шляхи забезпечення якості аудиторських послуг в Україні?
5. Яка мета створення Комісії з контролю якості та професійної етики?
6. Які напрямки роботи Всеукраїнської професійної організації САУ?
7. Назвіть критерії та чинники якості аудиторських послуг.
8. Яка мета політики контролю якості аудиторських послуг?
9. Які функції виконує особа в аудиторській фірмі, на яку покладено обов'язки керівництва, нагляду та перевірки за наданням аудиторських послуг?
10. Яка відповідальність аудиторів за неналежне виконання професійних обов'язків?



АУДИТОРСЬКІ ПОСЛУГИ

Реалізація результатів аудиту передбачає підготовку не тільки висновку і звіту, але й подання послуг. Ось чому метою теми є вивчення суті аудиторських послуг, значення та видів. Вивчаючи цю тему доцільно розглянути наступні проблеми:

- 7.1. Перелік видів аудиторських послуг та їх відображення в українському законодавстві
- 7.2. Консультування в різних галузях діяльності

7.1. Перелік видів аудиторських послуг та їх відображення в українському законодавстві

Діяльність перших аудиторських фірм в Україні полягала у наданні консультацій з питань бухгалтерського обліку, оподаткування, господарського законодавства. Сьогодні інформаційно-консультаційне обслуговування підприємства охоплює широкий спектр аудиторських послуг.

Рішенням АУП від 27 вересня 2007р. № 182/5 затверджений **перелік послуг, які можуть надавати аудитори (аудиторські фірми)** і цей перелік включає:

1. Завдання з надання впевненості:

1.1. Аудит історичної фінансової інформації, зокрема фінансової звітності.

1.2. Огляд історичної фінансової інформації, зокрема фінансової звітності.

1.3. Завдання з надання впевненості, що не є аудитом чи оглядом історичної фінансової інформації:

- оцінка (перевірка) ефективності (відповідності) системи внутрішнього контролю (аудиту);
- оцінка (перевірка) ефективності (відповідності) використання виробничих потужностей;
- оцінка (перевірка) ефективності (відповідності) функціонування системи управління;
- оцінка (перевірка) ефективності (відповідності) системи матеріального стимулювання та оплати праці персоналу;
- оцінка (перевірка) ефективності (відповідності) систем управління персоналом;

- оцінка (перевірка) ефективності (відповідності) інформаційних систем (технологій);
- оцінка (перевірка) ефективності систем інформаційної безпеки діяльності підприємств;
- оцінка (перевірка) ефективності (відповідності) систем корпоративного управління;
- оцінка відповідності діяльності підприємства вимогам законодавства (податкового, митного, господарського та ін.);
- оцінка (перевірка) відповідності управлінських рішень або окремих господарських операцій вимогам законодавства;
- економічні експертизи (у тому числі судово за наявності відповідної атестації судового експерта);
- оцінка вартості активів (у тому числі незалежна за наявності кваліфікаційного свідоцтва оцінювача);
- оцінка (тестування) надійності системи бухгалтерського обліку;
- оцінка (тестування) відповідності рівня професійних знань персоналу, задіяного у фінансово-господарській діяльності;
- здійснення на замовлення розрахунків (економічний, фінансовий, стратегічний та інші види аналізу) для оцінки стану та результатів господарської діяльності;
- перевірка прогнозової фінансової інформації;
- інші завдання, які виконуються як завдання з надання впевненості.

2. Суттєві послуги, визначені Міжнародними стандартами суттєвих послуг:

2.2. Завдання з виконання погоджених процедур стосовно фінансової інформації.

2.3. Завдання з підготовки фінансової інформації.

3. Інші послуги, пов'язані з професійною діяльністю аудиторів (аудиторських фірм), визначені Законом України «Про аудиторську діяльність»:

3.1. Ведення бухгалтерського обліку.

3.2. Складання фінансових звітів.

3.3. Відновлення бухгалтерського обліку.

3.4. Консультації з питань бухгалтерського обліку та фінансової звітності:

- обрання облікової політики;
- встановлення та дотримання методології бухгалтерського обліку;
- організація бухгалтерського обліку;
- консолідація фінансової звітності;
- трансформація звітності за іншою, ніж застосовувана, концептуальною основою;

• інші види консультацій з питань обліку та звітності.

3.5. Консультації з питань системи внутрішнього контролю.

3.6. Консультації з питань оподаткування, у тому числі з організації податкового обліку та податкової звітності.

3.7. Складання податкових декларацій та звітів.

3.8. Консультації з питань застосування інформаційних технологій.

3.9. Консультації з інших питань управління та ведення бізнесу:

- правове забезпечення прийняття (або результатів прийняття) управлінських рішень щодо зміни форм власності, форм господарювання, функцій власності, легітимності окремих господарських операцій тощо;

- організаційне забезпечення управління — структуризація, реструктуризація, перебудова, розробка нової системи обліку, внутрішнього контролю, внутрішнього аудиту, управління в цілому, розробка внутрішніх інструкцій для посадових осіб, внутрішніх стандартів корпоративного управління тощо;

- інформаційного забезпечення управління — консультування з питань вибору програмних продуктів або технічної бази з автоматизації обліку та внутрішнього контролю (аудиту), розробка схем документообігу, форм внутрішніх документів і напрямів інформаційних потоків у системі управління; проведення тренінгів, семінарів з питань обліку, оподаткування, правового забезпечення та організації управління, безпеки бізнесу тощо;

- управління грошовими потоками, інвестиційної політики.

3.10. Розробка для замовника документів, необхідних для легалізації, організації та здійснення господарської діяльності (статути, накази, внутрішні норми та правила, посадові інструкції, документи системи стимулювання персоналу тощо).

3.11. Проведення професійних тренінгів для бухгалтерів та керівників з питань, що належать до професійної компетенції аудиторів.

3.12. Представлення інтересів замовника з питань обліку, аудиту, оподаткування в державних органах, організаціях або в суді.

3.13. Інші види аудиторських послуг, надання яких не суперечить стандартам аудиторської діяльності, Кодексу професійної етики аудитора та які не заборонені чинним законодавством України, рішеннями Аудиторської палати України.

4. Організаційне та методичне забезпечення аудиту:

4.1. Розробка і видання методичних матеріалів (вказівок, рекомендацій, практичних посібників, внутрішніх стандартів, програмного забезпечення тощо).

4.2. Проведення професійних тренінгів для практикуючих аудиторів.

4.3. Здійснення заходів з контролю якості аудиторських послуг.

Процес консультування являє собою спільну діяльність консультанта та клієнта з метою вирішення певного завдання та здійснення бажаних змін організації-клієнта. На рис. 7.1 показана схема процесу консультування.



Рис. 7.1. Схема процесу консультування

Процес консультування охоплює два однаково важливих аспекти консультаційного процесу: роботу, для якої був запрошений консультант, і взаємовідносини між консультантом і клієнтом.

Найкраще коли обидві сторони по закінченню роботи будуть задоволені відносинами. Аудиторська діяльність — це підприємницька діяльність, тому аудитору слід пам'ятати, що відмінно закінчене завдання залишає відкриті двері для подальшої спільної праці.

Завершальним етапом консультативного процесу є оцінка. Без неї неможливо встановити, чи виконані поставлені завдання і, чи виправдовують отримані результати витрачені на них кошти. При консультуванні оцінюють перед усім два основних аспекти завдань: переваги, отримані клієнтом, і процес консультування. Звичайні консультативні завдання породжують три види переваг: нові здібності, які виражаються через придбання нових вмінь і навичок; нові системи і форми поведінки (нові інформаційні системи, системи маркетингу, організація семінарів і т.д.); нова ступінь ефективності роботи, яка викликає відповідні зміни в економічних, фінансових, соціальних та інших показниках.

При оцінці процесу консультування слід з'ясувати: як виконаний план завдання, чи був він реальним і чи досягнута його мета; чи забезпечувалися достатня кількість і якість засобів для виконання завдання; чи використовувався надійний стиль консультування і чи відповідав

він можливостям клієнта та завданню, яке виконується. Для оцінки можуть використовуватись опитування, бесіди та обговорення при зустрічах. Оцінки доцільно надавати у вигляді короткого звіту, який може стати частиною підсумкового звіту по виконанню завдання.

Робота оформляється підсумковим звітом, який складається в довільній формі. Крім загального огляду виконаної роботи, підсумковий звіт повинен вказувати на реальні переваги, отримані в результаті змін, давати клієнту рекомендації щодо того, що потрібно зробити і чого слід уникати в майбутньому.

7.2. Консультування в різних галузях діяльності

Консультування результатів роботи будь-якої організації галузі фінансів аналізуються, перш за все, через фінансові показники У зв'язку з цим підприємства потребують допомоги в питаннях, що стосуються правильності проведення різних розрахунків, застосування коефіцієнтів. *При аналізі фінансового стану підприємства застосовуються такі коефіцієнти:*

- коефіцієнти, котрі стосуються ліквідності, тобто спроможності організації оплачувати рахунки, коли настає строк платежу;

- коефіцієнти, котрі стосуються ефективності управління, котрі розраховуються через цифри обороту;

- коефіцієнти, котрі відображають структуру капіталу: відносне співвідношення між позиковим і власним капіталом;

- коефіцієнти, які визначають рентабельність: відношення прибутку до загальної вартості майна, прибутку або до власного капіталу та ін.

З точки зору управління оборотним капіталом консультант застосовує підхід, що ґрунтується на аналізі руху готівки. При цьому він шукає шляхи скорочення виробничо-комерційного циклу і збереження готівки.

Важливим моментом є визначення консультантом ефективної структури капіталу, так як вона впливає на довгострокові фінансові рішення. З цією метою аналізується поточна структура та співвідношення позикового та власного капіталу, очікуване надходження та використання готівкових грошей протягом декількох років. На підставі аналізу вносяться пропозиції щодо пошуку нових власних джерел або додаткових позикових коштів, з'ясовується вид цінних паперів, які будуть випущені і час їх реалізації.

Одне із завдань консультанта — визначити платоспроможність організації, тобто її здібність здійснювати всі платежі по процентах і погашеннях боргу до закінчення строків платежу.

Консультанти з фінансових питань можуть активно брати участь в розробці раціональних кошторисів, які включають: планування прибутку; розробку капіталовкладень; витрат на заробітну плату і т.д.

До об'єктів консультування відносяться і прогнозування наслідків інфляції при складанні планів і бюджетів (кошторисів). Консультанти для своїх клієнтів можуть надавати наступні послуги: розробляти, на підставі аналізу сукупної грошової маси, прогнози рівня інфляції; включати інфляційні прогнози в систему стратегічного планування організації; переглядати методи управління оборотним капіталом; встановлювати тісний взаємозв'язок між рівнем інфляції та змінами вартості валюти на зарубіжних валютних ринках.

Консультування малих підприємств. Малі підприємства використовують консультації аудиторів в основному для рішення конкретних оперативних проблем, а саме:

- консультації по всіх аспектах управління, організації праці та розробки проектів щодо випуску продукції;

- консультації по встановленню цін, веденню бухгалтерського обліку та фінансового планування;

- консультації в галузі маркетингу;

- консультації щодо підготовки документів для отримання позики;

- роз'яснення законів та нормативних актів, включаючи податкове законодавство;

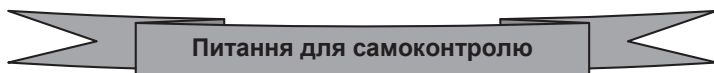
- з організації контролю якості та стандартизації;

- використання комп'ютерних програм і комп'ютерів.

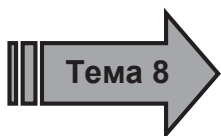
Допомога консультантів по роботі з ПК.

Досить велика потреба на ринку консультаційних послуг в розробці пакетів програм, виборі і застосуванні сучасних персональних комп'ютерів.

Консультанти допомагають впроваджувати нові системи, розробляти програми для навчання службовців, розробляти і здійснювати політику заохочення новаторства, використовувати техніку для зниження трудомісткості праці. Поряд з розробкою систем консультанти здійснюють навчання персоналу.



1. Який перелік послуг можуть надавати аудитори (аудиторські фірми)?
2. Що включають в себе завдання з надання впевненості?
3. Які супутні послуги визначають МСА?
4. Які види послуг відносяться до складу інших послуг, пов'язаних з професійною діяльністю аудиторів (аудиторських фірм)?
5. Які види послуг включаються до групи організаційного та методичного забезпечення аудиту?
6. Які складові формують схему процесу консультування?
7. В чому полягає сутність завершального етапу консультаційного процесу?
8. Які заходи передбачено здійснювати при консультуванні щодо результатів роботи будь-якої галузі фінансів?
9. Які заходи передбачено здійснювати при малих підприємств?
10. Які заходи передбачено здійснювати при допомозі консультантів по роботі з ПК?



МЕТОДИЧНІ ПРИЙОМИ ТА ПРОЦЕДУРИ АУДИТУ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ

Фінансову звітність, відповідно до чинних П(С)БО, зобов'язані складати підприємства, які мають самостійний баланс і є юридичними особами. Ось чому важливе значення має аудит звітності та етапи його проведення.

Аудит фінансової звітності передбачає оцінку облікової та іншої економічної інформації шляхом вивчення реально існуючих зв'язків та взаємозв'язків між показниками

Метою аудиту фінансової звітності клієнта є:

- визначення сутності та змісту ділової активності;
- виявлення зон можливих навмисних помилок у звітності;
- оцінка фінансово-господарських перспектив клієнта, його функціонування у майбутньому;
- оцінка стану бізнесу.

Перед безпосереднім проведенням аналізу аудитор повинен визначити його мету та завдання, далі розробити програму аналізу:

- вибір методу аналізу, оптимального для досягнення поставлених завдань та цілей;
- вивчення інформаційної бази аналізу;
- встановлення критерію для прийняття рішення у випадку виявлення незвичайних коливань.

Вважаємо, що у темі «Методичні прийоми та процедури аудиту фінансової звітності» доцільно розглянути наступні проблеми:

- 8.1. Мета і завдання аудиту фінансової звітності
- 8.2. Призначення основних компонентів фінансової звітності та особливості перевірки
- 8.3. Етапи аудиту фінансової звітності
- 8.4. Методи аналізу фінансової звітності
- 8.5. Зміст та основні процедури аналізу фінансово-господарської діяльності за даними бухгалтерської звітності
- 8.6. Методика проведення аудиту фінансового стану підприємства
- 8.7. Аудиторські процедури за МСА та їх застосування на практиці

8.1. Мета і завдання аудиту фінансової звітності

Як Ви пам'ятаєте з бух обліку, фінансова звітність — це сукупність форм звітності, укладених на основі даних фінансового обліку з метою одержання користувачем узагальненої інформації про фінансовий стан і діяльність підприємства, а також змінах у його фінансовому стані за звітний період в установленій формі для прийняття цим користувачем визначених управлінських рішень. Державним органам управління необхідна інформація про фінансову звітність для формування макроекономічних показників, своєчасність сплати податків, визначення національного доходу і розподіл ресурсів тощо.

Вам відомо, що елементами фінансової звітності є її основні статті.

Доходи — надходження чистих активів або погашення зобов'язань шляхом реалізації товарів або надання послуг.

Витрати — відтік або використання активів, або виникнення зобов'язань у зв'язку із доставкою товарів або виконання послуг, що складають основні операції підприємства.

Прибутки — збільшення чистих активів від випадкових і неосновних операцій та інших видів діяльності, за винятком доходів або інвестицій з власників.

Збитки — зменшення чистих активів від випадкових або побічних операцій та інших подій, за винятком видатків або розподілень власників.

Активи — можливі майбутні економічні вигоди, отримані підприємством внаслідок минулих операцій.

Зобов'язання — можливі майбутні втрати економічних вигід внаслідок минулих операцій, включаючи передачу активів або послуг.

Капітал власника — остаточні проценти власників після сплати всіх боргів.

Відповідність за складання фінансових звітів та відповідне розкриття інформації лежить на керівництві підприємства.

Підприємство, що звітує, є підприємством, яке має користувачів, котрі використовують фінансові звіти як основне джерело фінансової інформації про це підприємство з метою прийняття ними економічних рішень.

Метою складання фінансової звітності є надання користувачам для прийняття рішень повної, правдивої та неупередженої інформації про фінансовий стан, результати діяльності та рух коштів підприємства.

Порядок надання фінансової звітності користувачам визначається чинним законодавством.

Ст.14 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» встановлює перелік користувачів, які зобов'язані оприлюднювати фінансову звітність шляхом її публікації, а саме: акціонерні товариства, підприємства — емітенти облігацій, банки, інвестиційні фонди та інвестиційні компанії, кредитні союзи, недержавні пенсійні фонди, страхові компанії та інші фінансові установи. Однак, крім закритої для зовнішніх користувачів, існує ще й закрита звітність. У нормальних умовах це природно. Перша звітність призначена для загального користування зовнішніми користувачами та передбачена законодавством. Закрита звітність задовольняє інтереси власника, її призначення — у забезпеченні більш ефективного управління внутрішніми підрозділами, у прийнятті оперативних рішень на рівні цехів, дільниць бригад тощо. Це досягається шляхом створення системи додаткового внутрішньогосподарського або управлінського обліку. Тому в ст.14 визначені суб'єкти, які зобов'язані надавати фінансову звітність вузькому колу осіб: органам, до сфери управління яких вони належать, власникам (засновникам) та трудовим колективам на їх вимогу. Тут мають на увазі органи, уповноважені трудовим колективом, рада трудового колективу, профспілковий комітет тощо.

Фінансова звітність забезпечує інформаційні потреби користувачів щодо:

- ✓ придбання, продажу та володіння цінними паперами;
- ✓ участі у капіталі підприємства;
- ✓ оцінки якості управління;
- ✓ оцінки здатності підприємства своєчасно виконувати свої зобов'язання;
- ✓ забезпеченості зобов'язань підприємства;
- ✓ визначенні суми дивідендів, що підлягають розподілу;
- ✓ регулювання діяльності підприємства;
- ✓ інших рішень.

Внутрішніми користувачами фінансової звітності виступають:

- ✓ засновники і власники підприємства;
- ✓ керівники підприємства;
- ✓ робітники підприємства.

- ✓ кредитори;
- ✓ контролюючі органи;
- ✓ податкова служба;
- ✓ позабюджетні фонди;
- ✓ постачальники;
- ✓ профспілкові організації;
- ✓ конкуренти;
- ✓ інвестори;
- ✓ покупці.

Згідно міжнародного стандарту 200 «Мета та загальні принципи аудиту фінансових звітів»: «Мета аудиту фінансових звітів полягає в наданні аудитором можливості висловити думку про те, чи складені фінансові звіти в усіх суттєвих аспектах відповідно до застосованої концептуальної основи фінансової звітності»¹. За результатами аудиту складається аудиторський висновок про реальний фінансовий стан суб'єкта господарювання. Думка аудитора про достовірність або недостовірність бухгалтерської звітності повинна базуватись на зібраних в ході аудиту необхідних і достатніх підтвердженнь. При цьому збір і аналіз аудиторських підтвердженнь повинен здійснюватись на систематизованій основі, обґрунтовуючи впевненість аудитора щодо складеного висновку відносно достовірності бухгалтерської звітності, яка перевіряється. На основі отриманих в ході досліджень підтвердженнь аудитор повинен сформулювати думку про відповідність бухгалтерської звітності наступним критеріям (аудиторським судженням): повнота, існування, права і обов'язки, подання, оцінка.

Зазначені критерії можна деталізувати на наступні:

— загальна прийнятність звітності (чи відповідає звітність в цілому вимогам, що висуваються до неї і чи не містить суперечливої інформації);

— обґрунтованість (чи існують підстави для включення у звітність вказаних в ній сум);

— повнота (чи включені у звітність всі належні суми, зокрема, чи всі активи і пасиви належать підприємству);

— оцінка (чи правильно оцінені і безпомилково підраховані всі об'єкти обліку);

— класифікація (чи є підстави для віднесення суми на той рахунок, на якому вона записана);

¹ Міжнародні стандарти аудиту надання впевненості та етики. — К.: АПУ, 2006. — с.309.

— поділ (чи віднесені всі операції, що проводилися незадовго до дати складання балансу або безпосередньо після неї, до того періоду, в якому вони були проведені);

— охайність (чи відповідають суми окремих операцій даним, які наведені в книгах і журналах аналітичного обліку, чи правильно вони підсумовані, чи відповідають підсумкові суми даним, що наведені в Головній книзі);

— розкриття (чи занесені об'єкти обліку в фінансову звітність і чи правильно вони відображені у звітних формах).

Завданнями аудиту фінансової звітності є:

— дослідити достовірність та відповідність записів звітності даним Головної книги та реєстрів аналітичного обліку;

— прослідкувати за своєчасністю подання бухгалтерської звітності до відповідних державних органів;

— вивчити взаємоузгодженість показників звітності підприємства;

— порівняти дані річної фінансової звітності з даними квартальної і поточної звітності;

— оцінити можливість постійного функціонування підприємства;

— оцінити вплив подій що відбулися, на фінансову звітність та їх відображення в звітності.

При проведенні аудиту фінансової звітності вивчаються наступні питання:

— чи наявні документи про реєстрацію підприємства як платника податків;

— чи дотримуються терміни подання звітності податковим органам, управлінню статистики, органам управління, спеціальним позабюджетним фондам тощо;

— чи правильно відображені дані в поточному бухгалтерському обліку і чи внесені зміни, виправлення до фінансової звітності.

Аудитор при проведенні аудиту фінансової звітності підприємства повинен перевіряти достовірність початкових та порівняльних показників цієї звітності. При цьому слід враховувати, що початкові та порівняльні показники повинні відображати результати фінансово-господарської діяльності підприємства за попередній період, а також свідчити про постійність його облікової політики у звітному та попередньому періодах.

Аудитор своїм висновком підтверджує якісні характеристики фінансової звітності, встановлені П(С)БО. Якісні характеристики фінан-

сової звітності досягаються за рахунок дотримання принципів її підготовки, як показано в табл. 8.1.

Таблиця 8.1

ЯКІСНІ ХАРАКТЕРИСТИКИ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ

Пор. №	Якісні характеристики	Визначення	Пояснення
1	2	3	4
1	Зрозумілість та адекватність тлумачення	Однозначне тлумачення інформації користувачами, за умови, що вони мають достатні знання і зацікавлені у сприйнятті цієї інформації	Наявність необхідних реквізитів, що дозволяють ідентифікувати підприємство, звітний період, одиницю виміру тощо, а також приміток до фінансових звітів, які роблять її більш зрозумілою користувачам
2	Достовірність	Відсутність помилок та перекручень, які здатні вплинути на рішення користувачів звітності	Мають на увазі не помилки, що пов'язані із порушенням податкового законодавства, а саме ті, що виникають в процесі прийняття рішення про оцінку і відображення статей у фінансових звітах на підставі вимог П(С)БО. Уникнути таких помилок і перекручень допомагає аудитор. Правила їх виправлення наведено у П(С)БО.
3	Зіставлення	Забезпечення можливості користувачам порівнювати фінансові звіти підприємства за різні періоди, а також фінансові звіти різних підприємств	Передумовою зіставлення є наведення відповідної інформації попереднього періоду і розкриття інформації про облікову політику та її зміни в примітках до фінансової звітності
4	Доречність	Наявність інформації, яка впливає на прийняття рішень користувачами, надає можливість своєчасно оцінити минулі, теперішні і майбутні події, підтвердити і скоригувати їх оцінки, зроблені в минулому	Структура фінансових звітів і приміток враховує використання інформації для ретроспективного і перспективного аналізу діяльності підприємства. Наприклад, розділення статей балансу на оборотні (поточні) і необоротні (довгострокові) передбачає їх використання для розрахунку показників ліквідності і платоспроможності. Додаткова інформація, необхідна для таких розрахунків надається у примітках до відповідних статей балансу

В табл. 8.2 наведено принципи підготовки фінансової звітності.

ПРИНЦИПИ ПІДГОТОВКИ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ

№ з/п	Якісні характеристики	Визначення	Пояснення
1	2	3	4
1	Обачність	Застосування в бухгалтерському обліку методів оцінки, які повинні запобігати заниженню оцінки зобов'язань та витрат і завищенню оцінки активів і доходів підприємства. Звіти слід складати обачно та обдумано. Якщо відомо або є ймовірність того, що реальна вартість майна нижче вартості, відображеної в бухгалтерському обліку, слід провести уцінку такого майна. Одночасно необхідно врахувати і всі відомі потенційні зобов'язання	Підприємство надає річну гарантію на свою продукцію. За розрахунками на підставі даних минулих років було визначено, що витрати на гарантійне обслуговування становлять 10% від обсягу реалізації цієї продукції. Згідно із принципом обачності підприємство повинне зменшити дохід від реалізації у звітному періоді на суму можливих витрат на гарантійне обслуговування. Якщо дохід становив 2 млн грн, то чистий дохід буде дорівнювати 1800 тис. грн. На суму можливих витрат створюється гарантійний резерв, який буде відображений у складі зобов'язань балансу. Такий підхід дозволяє уникнути завищення доходів і заниження зобов'язань
2	Повне висвітлення	Фінансова звітність повинна містити інформацію про фактичні та потенційні наслідки операцій та подій, здатних вплинути на рішення, що приймаються на її основі. У звітах надається вся інформація, що дає можливість отримати правильне, повне і достовірне уявлення про майно, зобов'язання, власний капітал та прибуток (збиток) від господарської діяльності підприємства	У статті «Нематеріальні активи» наводяться окремо первісна і залишкова вартість нематеріальних активів, а також нарахована в установленому порядку сума зносу
3	Автономність	Кожне підприємство розглядається як юридична особа, що відокремлена від власників, у зв'язку з чим особисте майно та зобов'язання відображаються у фінансовій звітності підприємства	
4	Послідовність	Постійне (з року в рік) застосування підприємством обраної облікової політики. При веденні бухгалтерського обліку постійно користуються одними і тими ж методами обліку, принципами оцінки, видами звітності та схемами складання звітів. Валюта початкового балансу на новий господарський рік повинна дорівнювати валюті кінцевого балансу за попередній господарський рік. Зміна облікової політики можлива лише у випадках, передбачених П(С)БО і повинна бути обгрунтована та.	За рядом об'єктивних обставин підприємства змушені змінити свою облікову політику. У зв'язку з цим розділ приміток до фінансових звітів «Облікова політика» повинен включати опис принципів оцінки, методи обліку стосовно окремих елементів звітності. У примітках слід розкривати причини і суть зміни, суму коригування нерозподіленого прибутку на початок звітнього року або обгрунтування неможливості її достовірного визначення, факт повторного подання порівняної інформації у фінансових звітах або недоцільність його перерахунку.

№ з/п	Якісні характеристики	Визначення	Пояснення
1	2	3	4
5	Безперервність	Підприємство не має ні наміру, ані потреби ліквідуватися або суттєво зменшувати масштаби своєї діяльності, і залишатиметься таким у подальшому (принаймні протягом наступного звітного періоду). За протилежних обставин якщо події після дати балансу свідчать про наміри підприємства припинити свою діяльність або про неможливість її продовження, підприємство не може використовувати П(С)БО як основу для підготовки своїх фінансових звітів	
6	Нарахування та відповідність доходів і витрат	<p>Для визначення фінансового результату звітного періоду необхідно порівняти доходи звітного періоду з витратами, що були здійснені для отримання цих доходів. При цьому доходи і витрати відображаються в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності у момент виникнення, незалежно від дати знаходження або сплати грошових коштів. Господарські операції відображаються тоді коли вони відбулись незалежно від надходження та сплати коштів.</p> <p>При складанні звітів проводяться регулюючі та кінцеві записи, що дають змогу визначити доходи та витрати за звітний період.</p> <p>Якщо вимога до покупця виникла у звітному господарському році, а продавець на день складання балансу не надіслав рахунка, або зобов'язання пере постачальником не виникло протягом поточного року, але на день складання балансу рахунок від постачальника не надійшов, ці господарські операції записують так, щоб вимога та дохід або зобов'язання та витрати відобразились в бухгалтерському звіті в одному й тому ж звітному періоді. Якщо рахунок надходить або висилається до затвердження річного бухгалтерського звіту, в цей звіт додатково вноситься відповідний регулюючий запис, що оформляється довідкою бухгалтерії.</p>	Підприємство виготовляє ковбасні вироби собівартістю 10 грн. за 1 кг і реалізує за ціною 14 грн. за 1 кг. У звітному періоді воно відвантажило 2000 кг і отримало грошові кошти від замовника у сумі 10000 грн. За умови передачі всіх винагород і ризиків замовникам підприємство відобразить у Звіті про фінансові результати дохід у сумі 28000 грн. (14грн. х 2000 кг). Одночасно буде відображена собівартість реалізованої продукції — 2000 грн. (10грн. х 2000кг). Отже, дохід і витрати будуть відображені у фінансовій звітності на дату відвантаження незалежно від часу надходження і сплати грошей
7	Превалювання сутності над формою	Операції обліковуються відповідно до сутності, а не лише виходячи з юридичної форми База даних для ведення бухгалтерського обліку повинні служити об'єктивна фіксація господарських операцій.	

№ з/п	Якісні характеристики	Визначення	Пояснення
1	2	3	4
		Основою правильного та справедливого відображення бухгалтерського обліку є реальний економічний зміст угоди, який залежить від: — справедливого здійснення господарських операцій між незалежними сторонами на вільному ринку; — правильного документування та своєчасного запису господарської операції бухгалтерських регістрах	
8	Історична (фактична) собівартість	Пріоритетною є оцінка активів підприємства виходячи з витрат на їх виробництво та придбання. Так, до історичної собівартості придбаних запасів належать — ціна придбання за вирахуванням торговельних знижок та інших подібних статей; — мито на ввезення та інші податки(крім тих. Які згодом повертаються підприємству від податкових органів); — втрати на транспортування, роботи з навантаження, а також інші витрати, безпосередньо пов'язані з придбанням запасів	Підприємство виготовляє ковбасні вироби. Витрати підприємства за місяць склали: сировина і матеріали — 20000 грн, заробітна плата робітників — 6000 грн, амортизація обладнання — 1200 грн, цехові витрати — 3000 грн., загальногосподарські витрати — 4000 грн., витрати на збут — 1400 грн. Готова продукція буде оцінена за історичною (виробничою) собівартістю в сумі 30200грн. (20000+6000+1200+3000)
9	Єдиний грошовий вимірник	Вимірювання та узагальнення всіх господарських операцій підприємства у його фінансовій звітності здійснюються у одній грошовій одиниці	Зазначений принцип не вимагає особливих пояснень, оскільки застосовувався і раніше під час складання бухгалтерських звітів підприємствами. П(С)БО 1 вимагає у випадку, коли валюта звітності відрізняється від валюти, у якій ведеться бухгалтерський облік, розкрити і примітках до фінансових звітів причини цього і методи, використані для проведення фінансових звітів з однієї валюти в іншу
10	Періодичність	Можливість розподілу інформації підприємства на певні періоди часу з метою складання фінансової звітності	Цей принцип також використовувався в Україні під час складання бухгалтерських звітів. П(С)БО визначає звітний період фінансової звітності і вимагає розкриття у примітках причин і наслідків відхилень від них

8.2. Призначення основних компонентів фінансової звітності та особливості перевірки

Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.99р. №996-IV встановив правові засади складання фінансової звітності в Україні (набрав чинності з 1 січня 2000 року). Фінансова звітність підприємства включає:

1. Баланс (форма №1);
2. Звіт про фінансові результати(форма №2);
3. Звіт про рух грошових коштів (форма №3);
4. Звіт про власний капітал (форма №4);
5. Примітки до фінансових звітів (форма №5).

Фінансові звіти містять статті, склад і зміст яких визначаються відповідними положеннями (стандартами). Стаття наводиться у фінансовій звітності, якщо вона відповідає критеріям:

— існує ймовірність надходження або вибуття майбутніх економічних вигід, пов'язаних з цією статтею;

— оцінка статті може бути достовірно визначна.

До фінансової звітності включаються показники діяльності філій, представництв, відділень та інших відособлених підрозділів підприємства.

Таблиця 8.3

ПРИЗНАЧЕННЯ ОСНОВНИХ КОМПОНЕНТІВ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ

Компоненти фінансової звітності	Зміст	Використання інформації
1	2	3
Баланс	Наявність економічних ресурсів, які контролюються підприємством, на дату балансу	Оцінка структури ресурсів підприємства, їх ліквідності та платоспроможності підприємства; Прогнозування майбутніх потреб у позиках; Оцінка та прогнозування змін в економічних ресурсах, які підприємство, ймовірно, контролюватиме в майбутньому
Звіт про фінансові результати	Доходи, витрати і фінансові результати підприємства за звітний період	Оцінка та прогноз: — прибутковості діяльності підприємства; — структури доходів та витрат
Звіт про власний капітал	Зміни у складі власного капіталу підприємства протягом звітного періоду	Оцінка та прогноз змін у власному капіталі

Компоненти фінансової звітності	Зміст	Використання інформації
1	2	3
Звіт про рух грошових коштів	Генерування та використання грошових коштів протягом звітного періоду	Оцінка та прогноз операційної, інвестиційної та фінансової діяльності підприємства
Примітки	Обрана облікова політика: — інформація, яка не наведена безпосередньо у фінансових звітах, але обов'язкова за П(С)БО; — додатковий аналіз статей звітності, необхідний для забезпечення її зрозумілості	Оцінка та прогноз: — облікової політики; — ризиків або невпевненості, — які впливають на підприємство, його ресурси та зобов'язання діяльність підрозділів підприємства тощо

Аудитору слід пам'ятати, що порядок передбачає перед укладанням річної фінансової звітності обов'язкове проведення інвентаризації активів та зобов'язань підприємства.

Проведення інвентаризації також обов'язкові в разі:

- передачі майна державного підприємства в оренду, приватизації майна державного підприємства в акціонерне товариство;
- зміни матеріально-відповідальних осіб (на день приймання-передачі справ);
- встановлення фактів крадіжок або зловживань, псування цінностей, а також за приписом судово-слідчих органів;
- пожежі, стихійного лиха або техногенної аварії;
- ліквідації підприємства, а також в інших випадках, передбачених законодавством.

Баланс (форма №1) визначає зміст і форми балансу та загальні вимоги до розкриття його статей. Між статтями активу та пасиву балансу існує взаємозв'язок. Кожна стаття балансу має свої джерела фінансування. Джерелами фінансування довгострокових активів, як правило, є власний капітал і довгострокові позикові кошти, але не виключається формування довгострокових активів за рахунок кредитів банку.

Метою складання звіту форми №2 «Звіт про фінансові результати» є надання користувачам повної, правдивої інформації про доходи, витрати, прибутки і збитки від діяльності підприємства за звітний період.

Зміст і форма «Звіту про фінансові результати» визначені П(С)БО 3 «Звіт про фінансові результати».

У формі №2 «Звіту про фінансові результати» передбачається послідовне зіставлення його статей. Процес розрахунку прибутку (збитку) звітного періоду може бути визначений за такою послідовністю:

1. Визначення чистого доходу від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг).

$$\boxed{\text{Чистий дохід}} = \boxed{\text{Дохід}} - \boxed{\begin{array}{l} \text{ПДВ} \\ \text{Акцизний збір} \\ \text{Інші збори та податки з обороту} \\ \text{Інші вирахування з доходу} \end{array}}$$

2. Розрахунок валового прибутку

$$\boxed{\text{Валовий прибуток}} = \boxed{\text{Чистий дохід}} - \boxed{\text{Собівартість реалізованої продукції}}$$

3. Розрахунок фінансового результату

$$\boxed{\text{Фінансовий результат}} = \boxed{\begin{array}{l} \text{Фінансовий результат} \\ \text{операційної діяльності} \end{array}} + \boxed{\begin{array}{l} \text{Дохід від участі в капіталі;} \\ \text{Інший фінансовий дохід;} \\ \text{Інший дохід} \end{array}} - \boxed{\begin{array}{l} \text{Фінансові витрати;} \\ \text{Втрати від участі в капіталі;} \\ \text{Інші витрати} \end{array}}$$

4. Розрахунок фінансового результату (прибутку)

$$\boxed{\begin{array}{l} \text{Прибуток} \\ \text{(збиток)} \end{array}} = \boxed{\begin{array}{l} \text{Прибуток від звичайної діяльності до оподаткування;} \\ \text{Збиток від звичайної діяльності до оподаткування} \end{array}} - \boxed{\text{Податок на прибуток}}$$

Форма №3 «Звіт про рух грошових коштів» містить інформацію про грошові потоки підприємства за звітний період. Її укладання регулюється П(С)БО 4 «Звіт про рух грошових коштів».

Під грошовими коштами розуміють надходження й вибуття грошових коштів та їх еквівалентів. Рух коштів відображається у Звіті про рух грошових коштів у розрізі трьох видів діяльності: операційної, інвестиційної та фінансової.

Для укладання звіту використовуються показники балансу, Звіту про фінансові результати та дані аналітичного бух обліку.

Інформація, наведена у звіті, дає можливість:

- зіставляти, оцінювати і прогнозувати грошові потоки підприємства;
- виявляти причини різниці між грошовими надходженнями та видатками;
- аналізувати грошові та не грошові кошти.

Форма №4 «Звіт про власний капітал» регулюється П(С)БО 5 «Звіт про власний капітал».

Власний капітал — це частина в активах підприємства, що залишається після вирахування його зобов'язань. Тому власний капітал підп-

риємства (К) визначається як різниця між вартістю його майна (А) і борговими зобов'язаннями (З):

$$K = A - Z$$

Примітки до фінансових звітів містять сукупність показників і пояснень, які забезпечують деталізацію і обґрунтованість статей фінансових звітів, а також іншу інформацію, розкриття якої передбачене відповідним П(С)БО. Усі компоненти фінансової звітності взаємопов'язані, оскільки відображають відповідні аспекти господарської діяльності підприємства. Баланс відображає фінансовий стан підприємства на певну дату, а Звіт про рух грошових коштів пояснює зміни в одному з важливих компонентів балансу — грошових коштів та їх еквівалентів, які відбулися між датами балансу.

У свою чергу, Звіт про фінансові результати показує результати діяльності підприємства на певний період, а Звіт про рух грошових коштів характеризує вплив цієї діяльності на грошові потоки підприємства. Жодний звіт не може надати всю потрібну інформацію, а тому всі компоненти фінансової звітності слід розглядати у комплексі.

Важливе значення має перевірка звітності.

Перевірка правильності складання балансу.

Перевірка правильності складання балансу базується на наступних основних моментах:

— дані статей балансу на початок періоду повинні відповідати даним балансу на кінець попередньому періоду. При зміні вступного балансу на початок року у порівнянні із звітними даними за попередній рік повинні бути дані відповідні пояснення;

— дані статей балансу на кінець звітного періоду повинні бути обґрунтовані результатами інвентаризації;

— суми статей балансу по розрахунках з фінансовими, податковими органами, установами банків повинні бути звірені з ними і бути тотожними;

— дані кінцевого балансу повинні відповідати оборотам і залишкам по рахунках Головної книги чи іншого аналогічного регістру бухгалтерського обліку на кінець звітного року;

— дані балансів на початок і кінець року повинні бути зіставленими. Будь-які розбіжності в методології формування однієї і тієї ж статті вступного і кінцевого балансів повинні бути пояснені.

Перевірка правильності відображення в балансі необоротних активів.

Перевірка правильності відображення в балансі нематеріальних активів і основних засобів включає два основних моменти:

— необхідно впевнитись в тому, що відповідні активи підприємства, включені до складу нематеріальних активів і основних засобів, дійсно є в наявності;

— необхідно впевнитись в доцільності вибору методології відображення господарських операцій та оцінки майна клієнта;

— поділ основних засобів та нематеріальних активів на групи, за якими ведеться бухгалтерський облік;

— вибір методу амортизації об'єктів основних засобів та нематеріальних активів;

— необхідно встановити, чи не було змін в методології обліку основних засобів та нематеріальних активів протягом періоду, що перевіряється;

— необхідно перевірити правильність обліку придбання, зносу і вибуття нематеріальних активів і основних засобів.

Наявність основних засобів перевіряється на підставі інвентарних карток, інвентаризаційних описів і фактичної наявності.

Правильність нарахування зносу перевіряється вибірково шляхом складання розрахунку за 1-2 квартали.

Перевірка правильності відображення в балансі фінансових інвестицій.

До фінансових інвестицій відносяться інвестиції підприємства в державні цінні папери (облігації та інші боргові зобов'язання), цінні папери і статутні капітали інших підприємств, а також надання іншим підприємствам позик.

У балансі їх відображають відповідно по статтях «Довгострокові фінансові інвестиції» і «Поточні фінансові інвестиції».

При перевірці правильності відображення в балансі фінансових вкладень перевіряють наявність цінних паперів, їх вартість, власника та відповідність реквізитів. При перевірці балансових даних аудитор може прийняти рішення щодо більш глибокої перевірки певних питань.

Перевірка правильності відображення в балансі запасів.

При перевірці відповідності фактичної наявності виробничих запасів, а також запасів малоцінних і швидкозношуваних предметів і готової продукції обліковим даним необхідно: звернутися до даних річної інвентаризації; вибрати групи запасів, по яких слід провести суцільну перевірку окремих запасів (наприклад, найбільш цінні чи дефіцитні) і місцях зберігання та визначити групи для вибіркової перевірки.

Важливо звернути увагу на дотримання порядку зберігання матеріальних цінностей на складах, відповідність місць зберігання умовам збереження окремих видів запасів, наявність договорів з матеріально-відповідальними особами. Після чого перевірити оцінку та рух запасів.

Перевірка правильності відображення в балансі незавершеного виробництва.

По статті «Незавершене виробництво» в балансі повинні відображатись залишки коштів на кінець звітного періоду по рахунках 23 «Виробництва». При перевірці сум незавершеного виробництва слід керуватись Методологією відображення господарських операцій та

оцінки майна, обраною клієнтом, та нормативно закріпленим Наказом про облікову політику на підприємстві.

По незавершеному виробництву також необхідно перевірити, чи відповідають фактичні залишки даним, вказаним в балансі. Для цього, по-перше, слід впевнитись, що дані обліку підтверджуються результатами інвентаризації незавершеного виробництва та залишки незавершеного виробництва правильно оцінені.

Велике значення має контроль реальної оцінки залишків незавершеного виробництва на кінець кожного місяця, оскільки від обґрунтування розподілу витрат між річною продукцією і незавершеним виробництвом залежить достовірність облікових і звітних даних про собівартість продукції і фінансові результати.

Вихідною інформацією для перевірки складу й оцінки незавершеного виробництва за калькуляційними статтями витрат служать показники зведеного розрахунку собівартості готової продукції. Наведені тут дані про собівартість незавершеного виробництва на кінець місяця порівнюються з підсумковими показниками відомостей зведеного обліку виробничих витрат по окремих видах (однорідних групах) продукції, статтях витрат і калькуляційних групах матеріалів. Такий облік на великих і середніх підприємствах зазвичай ведуть в оборотних відомостях по окремих цехах, а на невеликих підприємствах — по підприємству в цілому.

Залишки незавершеного виробництва на підприємствах з одиничним (індивідуальним) характером виробництва оцінюють за фактичними виробничими витратами. Але в галузях промисловості з серійним і масовим характером виробництва для спрощення калькуляційних розрахунків незавершене виробництво можна оцінювати за діючою нормативною (плановою) виробничою собівартістю. Тоді всі відхилення від норм виробничих витрат списуються на собівартість готової продукції.

Контролюючи оцінку незавершеного виробництва на підприємствах легкої, харчової та інших галузей промисловості з коротким циклом технологічного процесу, необхідно пам'ятати, що декотрі галузеві рекомендації з планування, обліку і калькулювання продукції передбачають залишки незавершеного виробництва тільки в основних прямих витратах. При цьому, всі інші витрати повністю відносяться на готову продукцію.

Перевірка правильності відображення в балансі готової продукції.

По балансовій статті «Готова продукція» відображаються залишки готових виробів, що знаходяться на складі та обліковуються на рахунку 26 «Готова продукція». При перевірці необхідно впевнитись, що продукція, що обліковується на рахунку 26, повністю укомплектована, пройшла випробування та приймання, здана на склад за накладною.

В залежності від прийнятої облікової політики залишки готової продукції в поточному обліку можуть оцінюватись за фактичною собівартістю і за обліковими цінами (нормативною або плановою собівар-

тістю) з обліком відхилень фактичної собівартості від облікових цін на окремому аналітичному рахунку та за іншими методами оцінки. В останньому випадку для доведення її оцінки в балансі до фактичної виробничої собівартості ці відхилення додаються (зі знаком «плюс» чи «мінус») до залишків продукції. При виконанні одиничних замовлень і робіт може застосовуватися оцінка за вільними відпускними цінами і тарифами, збільшення на суму податку на додану вартість. При цьому сума податку повинна враховуватись окремо.

Перевірка правильності відображення в балансі залишків грошових коштів та дебіторської заборгованості.

При перевірці правильності відображення в балансі грошових коштів не слід обмежуватись лише порівнянням їх залишків по головній в книзі з балансовими даними. По поточних рахунках в банку. Що здійснює обслуговування слід взяти підтвердження цих залишків по касі та звірити залишки з даними інвентаризації.

Необхідно провести хоча б вибіркву перевірку правильності ведення касових операцій та на поточному рахунку (не менше 3—4 місяців) із залученням всіх необхідних облікових реєстрів і первинних документів. Це дозволить також зробити певні висновки щодо правильності ведення бухгалтерського обліку на підприємстві і визначити коло тих операцій (і рахунків), перевірці яких необхідно приділити особливу увагу. При перевірці залишку по статті «Грошові кошти в національній валюті» необхідно звернути увагу на рахунок 33 «Інші кошти», впевнитись в наявності грошових документів та встановити, для яких потреб призначені квитки, путівки та інші документи, визначити, за рахунок яких коштів вони були оплачені.

Слід пам'ятати, що перед складанням бухгалтерського балансу проходить переоцінка всіх грошових статей бухгалтерського обліку, виражених в іноземній валюті.

Перевірка достовірності відображення в балансі поточних зобов'язання.

При перевірці залишків по рахунках поточних зобов'язань слід звернути увагу на заборгованість підприємств по депонованій заробітній платі, встановити терміни невиплати заробітної плати, причини несвоечасності отримання заробітної плати.

По статтях зобов'язання з розрахунків з бюджетом відображається сума заборгованості перед бюджетом на звітну дату. Ці дані повинні бути підтверджені залишками у відповідних податкових документах.

Для контролю за достовірністю даних по статтях розрахунків використовуються, якщо можливо, результати взаємної звірки розрахунків з різними кредиторами.

При відображенні даних по розрахунках з постачальниками і підрядчиками та іншими підприємствами слід враховувати терміни позової давності, які діють на території України.

Перевірка правильності відображення в балансі власного капіталу.

Власний капітал складається із статутного капіталу (рахунок 40), пайового капіталу (рахунок 41), додатково вкладеного та іншого додаткового капіталу (рахунок 42), резервного капіталу (рахунок 43), нерозподіленого прибутку (непокритого збитку) (рахунок 44), неоплаченого капіталу (рахунок 46), вилученого капіталу (рахунок 45).

Статутний капітал являє собою об'єднання внесків власників підприємства (учасників, засновників) і його майно в грошовому виразі в розмірах, визначених статутними документами. Тому, передусім, перевіряється відповідність величини статного капіталу підприємства, відображеної по статті «Статний капітал» пасиву балансу, даним статутних документів. Протягом звітного року величина статутного капіталу в акціонерних товариствах повинна залишатися незмінною, а збільшення чи зменшення розміру статутного капіталу може бути проведено лише за результатами розгляду висновків діяльності підприємства за звітний рік і після внесення відповідних змін до засновницьких документів.

Статутний капітал акціонерного товариства може бути збільшений шляхом випуску нових акцій чи збільшення номінальної вартості раніше випущених акцій, а також шляхом приєднання до статутного капіталу проводиться у випадках анулювання частини акцій чи зменшення номінальної вартості акцій. Випуск акцій для покриття збитків підприємства заборонений.

Аналітично перевіряються всі інші статті балансу.

Перевірка Звіту про фінансові результати.

У процесі підтвердження достовірності інформації звіту з фінансових результатів, який здійснюється аудитором під час аудиту фінансової звітності, може виникнути три ситуації, коли:

- інформація, показана у звіті, відображає реальний результат фінансово-господарської діяльності;

- інформація у звіті викривлена без наміру, тобто через помилки в обліку, неправильне тлумачення законів, невірну інтерпретацію господарських фактів та з інших причин;

- інформація у звіті викривлена через неправильне її відображення працівниками підприємства з попереднім наміром, тобто шляхом застосування дій, спеціально підготовлених для викривлення певної інформації.

Важливою якісною характеристикою інформації звітності з фінансових результатів є повнота інформації, яка Україні найчастіше стає причиною викривлення цієї звітності. Так. За даними численних публікацій та експертних опитувань, питома вага господарських операцій, здійснених в тіньовому секторі економіки, складає від 40 до 55 відсотків за оцінкою фахівців.

Якщо мова йде про викривлення показників з фінансових результатів. То слід визначити його мету — це заниження базових показників звітності, на основі яких визначається балансовий прибуток, або їх завищення. У в'язку із тим, що показники звітності з фінансових результатів пов'язані з податковою звітністю, мета заниження таких показників полягає в ухиленні від сплати податків. У випадку, коли базові показники з фінансових результатів завищені, і на їх основі балансовий прибуток, мета такого викривлення — покращення показників фінансової звітності для подачі її користувачам.

Однак, під час здійснення такої складної процедури, як підтвердження достовірності й повноти показників звітності з фінансових результатів, не слід обмежуватись лише такими мотивами її викривлення.

Основними напрямками емпіричного дослідження є:

- визначення зовнішніх обставин, пов'язаних з діяльністю підприємства, під тиском яких не відображаються реальні результати фінансово-господарської діяльності;

- вивчення особистих мотивів, які спонукають посадових осіб, що мають відношення до фінансової та податкової звітності, впливати на достовірність інформації в цій звітності;

- виявлення причин, які сприяють приховуванню фактів недостовірного відображення інформації про фінансові результати у фінансовій та податковій звітності;

- виявлення мотивації (психоаналітичний підхід), які здатні виправдати факт недостовірного відображення інформації про фінансові результати фінансовій та податковій звітності;

- виявлення способів приховування фактів про невідповідність реальних даних з фінансових результатів, наданих у фінансовій та податковій звітності;

- виявлення способів приховування фактів про невідповідність реальних даних з фінансових результатів, наданих у фінансовій та податковій звітності;

- визначення заходів, які можуть сприяти більш достовірному відображенню результатів фінансово-господарської діяльності у фінансовій та податковій звітності.

Фінансовий облік виконує дві основні функції:

- вимірює і відображає фінансовий результат;

- відображає фінансовий стан підприємства: його активи, зобов'язання і власний капітал.

Бухгалтерський облік згідно із П(С)БО побудований на загальноприйнятих принципах бухгалтерського обліку і міжнародних стандартах обліку та аудиту. Він спрямований на:

- об'єктивне визначення й відображення фінансового результату діяльності та фінансового стану;

- відображення ринкових ризиків;
- врахування впливу ринку на діяльність.

Тому вивчення показників звітності закінчується дослідженням правильності відображення господарських фактів в бухгалтерському обліку.

8.3. Етапи аудиту фінансової звітності

Перед безпосередньою перевіркою фінансових звітів необхідно встановити строки (дати), які мають пряме відношення до фінансової звітності.

Основними строками (датами) в аудиторській перевірці річної бухгалтерської звітності є:

1. Дата календарного закінчення звітного фінансового року, фінансову звітність за який буде досліджувати аудитор.

Як правило, звітним періодом для підприємств є календарний рік з 1 січня по 31 грудня включно. Першим звітним роком для новостворених підприємств вважається період з дати їх державної реєстрації по 31 грудня включно;

2. Дата складання та подання фінансової звітності — дата, коли повністю завершено формування всіх звітних форм, ув'язування всіх звітних показників, складання приміток до річної бухгалтерської звітності, оформлення усіх необхідних додатків до нього.

До цієї дати, окрім того, мають бути приведені у належний стан всі первинні документи і бухгалтерські реєстри, які підтверджують дані бухгалтерської звітності. Так, якщо бухгалтерський облік на підприємстві ведеться вручну всі документи мають бути виконані чорнилами, а не олівцем, у всіх реєстрах повинні бути підраховані підсумки, документи підшиті в папки.

Фінансова звітність повинна бути затверджена підписами керівника і головного бухгалтера підприємства і обов'язково датується:

3. Дата початку аудиторської перевірки річної фінансової звітності — дата по початку збору аудиторських підтверджень, які підтверджують достовірність річної фінансової звітності.

4. Дата складання аудиторського висновку — дата. Після якої припиняються всі дослідження матеріалів, пов'язаних з аудитором, і формування нових підтверджень. До цієї дати аудитор має повністю оформити і передати клієнту аналітичну частину аудиторського висновку.

5. Дата підписання аудиторського висновку — дата, після якої до річної фінансової звітності клієнт не може вносити зміни без узгодження з аудитором.

6. Дата подання річної бухгалтерської звітності — дата, не пізніше якої господарюючий суб'єкт зобов'язаний надати фінансову звітність власникам (акціонерам), а також територіальним органам державної статистики за місцем його реєстрації.

Склад осіб, яким має бути надана річна фінансова звітність, визначається установчими документами цього суб'єкту та законодавством.

7. Дата затвердження річної фінансової звітності радою акціонерного товариства — дата, не пізніше якої річний звіт акціонерних товариств підлягає попередньому затвердженню до дати проведення загальних зборів акціонерне рів.

8. Дата затвердження річної фінансової звітності загальними зборами акціонерів — дата, не пізніше якої згідно з установчими документами ват мають бути проведені загальні збори акціонерів, які проводяться з метою затвердження річного звіту та визначення порядку розподілу прибутків і збитків акціонерних товариств.

9. Дата публікації річної фінансової звітності — дата, не пізніше якої відповідно до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» річна бухгалтерська звітність підлягає обов'язковій публікації в газетах та журналах, доступних для користувачів фінансової звітності.

Акціонерне товариство може публікувати фінансову звітність тільки, якщо виконані дві необхідні процедури: фінансова звітність перевірена і підтверджена аудитором (аудиторською фірмою); фінансова звітність затверджена загальними зборами акціонерів.

Між датами, які мають відношення до аудиту, існують певні співвідношення:

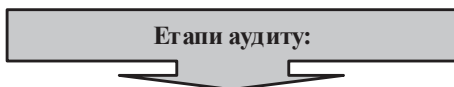
1. Дата випуску фінансової звітності повинна наступити пізніше дати календарного закінчення звітного фінансового року.

Зрозуміло, що для складання заключних бухгалтерських проводок, формування фінансових результатів, оформлення всіх звітних форм, ув'язування і координації звітних даних, обліковій службі підприємств необхідний деякий час. Його тривалість залежить від якості бухгалтерського обліку, ступеня автоматизації облікового процесу, складності техніки обліку, кваліфікації бухгалтерського персоналу, наявності філій, представництв та інших відокремлених підрозділів, виділених на самостійний баланс, показники якого повинні бути включені до звітності головного підприємства, та багатьох інших факторів.

2. Дата початку аудиторської перевірки повинна наступити після дати складання та подання фінансової звітності.

Хоча в договорі на проведення аудиту вказується, що дата початку надання послуг по договору є дата, що йде за датою представлення аудитору повністю укомплектованої річної фінансової звітності, це абсолютно не виключає того, що аудитор вже провів або проводить перед планову підготовку аудиту, яка включає в себе вивчення бізнесу

клієнта, аналіз облікової політики і оцінку ефективності внутрішнього контролю. До цього моменту вже може бути повністю складений і затверджений план аудиторської перевірки, а також частково або повністю здійснена велика кількість аудиторських процедур.



Етап 1. Перевірка правильності складання балансу: дані статей балансу на початок звітного фінансового року повинні відповідати даним балансу на кінець попереднього фінансового року. При зміні вступного балансу на початок року у порівнянні зі звітним за попередній рік у примітках повинні наводитись роз'яснення; дані заключного балансу повинні відповідати залишкам по рахунках синтетичного та аналітичного обліку, записів в Головній книзі, журналах, відомостях або іншого аналогічного реєстру бухгалтерського обліку на кінець звітного року.

Етап 2. Перевірка узгодженості показників форм річної бухгалтерської звітності. Як правило, для цієї перевірки використовуються таблиці, складені спеціалістами аудиторських фірм. При розробці таких таблиць слід брати до уваги специфіку ведення бухгалтерського обліку у деяких галузях промисловості і сферах діяльності, а також особливості господарських операцій ряду підприємств.

Так загальна таблиця ув'язування звітних показників може бути такою:

Пор. №	Показники, які зіставляються	Показники, з якими проводиться зіставлення	Відмітка про виконання
1	Форма №3, ряд.010, гр.3	Форма №2, ряд.170, гр..3	+

Останню графу таблиці заповнює аудитор, який перевіряє взаємозгодження показників форм звітності. Якщо співвідношення між показниками, які зіставляються, виконується. В графі 4 «Відмітка про виконання» ставиться відмітка «+» або інша, яка вказує на виконання співвідношення. У протилежному випадку ставиться відмітка «-», яка вказує на те, що співвідношення між показниками не виконано. В подальшому проводиться більш детальний аналіз причин невиконання співвідношення. В результаті детального аналізу зміни або вносяться до таблиці взаємозгодження показників (якщо при складанні для даного клієнта не були враховані особливості ведення бухгалтерського обліку або організації господарської діяльності), або аудитор робить висновок про помилку бухгалтерського персоналу при заповненні форм звітності.

В останньому випадку у звітність вносяться виправлення, які завіряються підписами керівника і головного бухгалтера клієнта.

Етап 3. перевірка Головної книги або іншого аналогічного регістру бухгалтерського обліку: перевіряється відповідність залишків за Головною книгою сумам, вказаним в балансі та інших формах звітності; складається альтернативний баланс. Як правило, для цього бухгалтер використовує спеціальні комп'ютерні програми. Складання альтернативного балансу дозволяє правильно розташувати залишки по рахунках Головної книги у відповідних рядках балансу, упевнитись у збігу величин валюти балансу. Особливу увагу слід звернути на те, щоб дебіторська і кредиторська заборгованості були показані в балансі розгорнуто.

Етап 4. Перевірка відповідності оборотів і залишків по всіх журналах і відомостях синтетичного обліку зданими Головної книги.

Особливу увагу звертають на суми статей балансу по розрахунках з фінансовими, податковими органами. Установами банку тощо.

3. Дата початку аудиторської перевірки річного звіту повинна передувати даті складання аудиторського звіту.

Період між цими датами — це час, фактично потрачений аудитором на проведення аудиторської перевірки, зокрема на її планування (якщо воно не було здійснено раніше), збирання необхідних аудиторських підтверджень відповідно до плану перевірки, складання, оформлення і передачу клієнту аналітичної частини аудиторського висновку — звіту аудитора.

4. Дата складання аудиторського звіту повинна передувати даті підписання аудиторського висновку.

Період між цими датами — це час, відведений клієнту на внесення змін і виправлення помилок відповідно до звіту аудитора. Аудитор оцінює суттєвість для достовірності звітності як внесених, так і невнесених виправлень, і вже на цій підставі формує підсумкову частину аудиторського висновку. В цей період повинні бути внесені суттєві зміни і виправлення до звітності, взаємопов'язані всі звітні показники, підготовлена нова редакція приміток до річної звітності.

5. Дата підписання аудиторського висновку повинна передувати даті надання річної фінансової звітності зацікавленим користувачам.

6. Дата затвердження річної фінансової звітності радою директорів (спостережною радою) акціонерного товариства повинна бути наступною за датою підписання аудиторського висновку.

Під час перевірки фінансової звітності застосовуються прийоми документального контролю. Звітність при цьому підлягає перевірці за формою, аналітичній перевірці і перевірці за змістом.

В табл. 8.4. показано способи перевірки фінансової звітності

СПОСОБИ ПЕРЕВІРКИ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ

№ з/п	Назва прийому	Мета роботи	Зміст роботи
1	2	3	4
1	Перевірка за формою	Полягає у візуальній перевірці правильності записів всіх реквізитів звітності та виявлення наявності самостійних змін у встановлених формах звітності, необумовлених виправлень, підчисток, наявність підписів	Під час загального огляду звітних форм увага звертається на заповнення їх адресної частини. Вид діяльності підприємства повинен відповідати видам діяльності, передбачених статутом. При необхідності ліцензування даного виду діяльності обов'язковою є перевірка наявності у підприємства ліцензії та строку її дії. Визначення виду діяльності підприємства є важливим критерієм для правильного розмежування доходів і витрат підприємства по основній та іншій діяльності
2	Аналітична перевірка показників звітності	Виявлення суттєвих відхилень, вивчення яких за допомогою глибинних та наскрізних тестів дозволяє встановити факти помилок та порушень, що призводять до перекручення звітності	В першу чергу слід перевірити відповідність вказаної в балансі величини статутного капіталу даним засновницьких документів, а також чи не мають місце прострочення погашення заборгованості по внесках до статутного капіталу у засновників. Визначаються ті ділянки звіту, де аудиторський ризик є найбільшим, де існує можливість шахрайства чи наявність помилок в обліку і звітності для даного підприємства є найімовірнішою. Залежно від цього виділяються ті операції та активи, які необхідно перевірити більш ретельно
3	Перевірка по суті	Встановлення достовірності показників звітності	Проводиться арифметична перевірка, тобто перевіряється узгодженість показників, відображених в різних формах бухгалтерської звітності, показників, відображених у формах бухгалтерської звітності та зведених регістрах обліку, регістрах обліку та зведених документах

Щоб здійснювати аудит фінансової звітності аудитор повинен отримати від замовника письмове звернення. В ньому повинна бути висвітлена мета перевірки, її масштаб, форма подання звіту, методи, місце і строки виконання. Письмове звернення оформлюється у вигляді «Листа-замовлення».

Підтвердженням згоди аудитора на здійснення перевірки є «Лист зобов'язання», де вказується згода щодо завдань, масштабу аудиту. Згідно із МСА 210 «Умова завдань з аудиторської перевірки», погодженість сторін необхідно підтвердити документально. «Лист-зобов'язання» може містити положення, які стосуються меж відповідальності аудиторської фірми перед клієнтом.

Зміст договору становить умови договору, визначені угодою його сторін, Зміни або припинення зобов'язань, як погоджені сторонами, так і ті, що приймаються ними, як обов'язкові умови договору згідно із законодавством.

Договір за загальним правилом викладається у формі єдиного документа, підписаного сторонами та завіреного печатками.

Крім укладання договору, сторони зобов'язані у будь-якому разі погодити предмет, ціну та строк дії договору. Зміна ціни після укладання договору допускається лише у випадках і на умовах, встановлених договором або законом. Зміна ціни в договорі після його виконання не допускається.

Лише після укладання договору аудитор використовує ті або інші методи аналізу фінансового стану.



Які ж це методи?

1. Метод читання зовнішньої звітності.

Полягає у вивченні абсолютних значень показників зовнішньої звітності з метою визначення основних джерел коштів компанії (підприємства) та напрямків їх використання за минулий період, а також прибуткової та дивідендної політики. Особливу увагу звертають на наявність у звітності незвичайних показників та сум, а також на інформацію, що міститься у виносках та примітках.

2. Метод галузевого порівняльного аналізу.

Використовується для порівняння фінансових показників із середньо галузевими та використання їх як основи для проведення аудиту. Позитивними рисами галузевого порівняльного аналізу є те, що в результаті його проведення аудитор може глибше оцінити стійкість фінансових позицій підприємства, його платоспроможність та кредитоспроможність.

3. Метод порівняльного аналізу облікових та звітних даних клієнта за кілька минулих періодів часу.

Цей метод передбачає вивчення аудитором відхилень (у абсолютному та відносному вираженні) обраних ним показників, а також процентних співвідношень між проміжними та звітними показниками звітності.

4. Метод порівняльного аналізу фактичних даних клієнта з розрахунками самого аудитора.

Метод полягає в тому, що аудитор перераховує ті чи інші показники звітності (особливо розрахункові) і порівнює їх з результатами клієнта. Частіше це стосується відсотків, амортизаційних відрахувань за об'єктами, витрат майбутніх періодів, індексації основних засобів та інших об'єктів обліку. При цьому аудитор критично оцінює інформацію, яку він перевіряє, щодо її достовірності та об'єктивності. Аудитор повинен визначити мінімальну та максимальну межу можливої різниці, наявність якої не потребує додаткового тестування. Вирішення даного завдання залежить від ступеня істотності (матеріальності) виявленої різниці відносно пов'язаних з нею показників всієї звітності в цілому. Якщо значення виявленої різниці неприпустиме, то аудитор намагається знайти реальне пояснення чи провести додаткове тестування.

5. Метод коефіцієнтного аналізу.

Вказаний метод заснований на визначенні залежностей між окремими показниками звітності. Коефіцієнтний аналіз може здійснюватися як внутрішньогосподарський, і як зовнішній. Наприклад, з точки зору акціонера чи потенційного інвестора важливе значення має розрахунок коефіцієнтів прибутку на акцію, дивідендних виплат, дивідендної прибутковості, розподіл майна тощо.

Використовуючи різноманітні методики економічного аналізу, аудитор повинен орієнтуватись на застосування персональних комп'ютерів на прикладних спеціалізованих програм.

8.5. Зміст та основні процедури аналізу фінансово-господарської діяльності за даними бухгалтерської звітності

У роботі аудитора особливе значення має читання та аналіз балансу, бо використання інформації. Яка отримана за результатами аналізу, дає можливість прийняти обґрунтовані управлінські рішення, оцінити динаміку та перспективи зміни прибутку (доходу) підприємства, ресурси, зміни, що відбулися в них, та ефективність їх використання.

Деталізація аналізу бухгалтерської звітності може бути різною. У рамках експрес-аналізу здійснюється розрахунок, контроль та аналіз у динаміці невеликої кількості основних показників.

Поглиблений фінансовий аналіз більш трудомісткий: разом із розрахунком та оцінкою у динаміці показників будується система взаємопов'язаних аналітичних таблиць, а також можуть використовуватись простіші моделі жорстко детермінованого факторного аналізу.

Детальніше розглянемо поглиблений аналіз фінансово-господарської діяльності. У загальному вигляді програма поглибленого аналізу може бути представлена такими процедурами.

У загальному вигляді програма поглибленого аналізу може бути представлена такими процедурами:

1. Попередній огляд економічного та фінансового стану підприємства.

1.1. Характеристика загальної спрямованості фінансово-господарської діяльності.

1.2. Виявлення «хворих» статей балансу.

2. Оцінка та аналіз економічного потенціалу підприємства.

2.1. Оцінка майнового стану.

2.2. Оцінка фінансового стану.

3. Оцінка та аналіз результативності фінансово-господарської діяльності підприємства.

3.1. Оцінка ділової активності.

3.2. Аналіз рентабельності.

3.3. Оцінка ринкової та інвестиційної активності.

Інформаційною базою цієї програми є річний бухгалтерський звіт.

Отримані аналітичні показники та коефіцієнти повинні розглядатися у просторово-часових порівняннях, а аналітична робота будуватися за принципом від загального до одиничного. Порівнюючи динаміку підсумків розділів активу балансу, можна виявити тенденції зміни майнового стану. Результативність та перспективність діяльності підприємства можуть бути узагальнені оцінками за даними аналізу динаміки прибутку, а також порівняльного аналізу темпів зростання коштів підприємства, обсягів його виробничої діяльності і прибутку.

Важливою аналітичною процедурою є вертикальний аналіз, тобто подання балансу у вигляді відносних показників. Останнє дозволяє простежити за питомою вагою кожної статті балансу, його загальним підсумком. *Обов'язковий елемент аналізу* — динамічні ряди величин, за допомогою яких можна прогнозувати структурні зміни у складі активів та джерел їх покриття.

Горизонтальний аналіз балансу полягає у побудуванні однієї чи кількох таблиць, в яких абсолютні балансові показники доповнюються відносними темпами росту (зниження). Як правило, досліджують ба-

зисні темпи зростання за ряд років, що дозволяє не тільки аналізувати зміни окремих балансових статей, а й прогнозувати їх значення.

Горизонтальний та вертикальний аналізи взаємодоповнюють один одного. Тому не рідко будують таблиці, які характеризують і структуру звітної бухгалтерської форми, і динаміку окремих її показників.

Велике значення аналізу бухгалтерської звітності надається в умовах ринкової економіки. Методика такого аналізу зводиться до виконання обов'язкових процедур:

- ознайомлення зі звітом аудитора;
- ознайомлення з основними обліковими принципами та методами, що використовуються на підприємстві.
- нормативна база визначення фінансового стану підприємства.

8.6. Методика проведення аудиту фінансового стану підприємств

Оцінка оборотності майна підприємства

При визначенні тенденції оборотності коштів підприємства, крім зміни показників загальної оборотності, вивчають співвідношення динаміки необігових та обігових коштів, а також використовують показники мобільності усіх коштів підприємства та обігових коштів.

Коефіцієнт мобільності коштів підприємства визначають із співвідношення вартості обігових коштів до вартості усіх коштів.

Коефіцієнт мобільності обігових коштів підприємства визначають діленням найбільш мобільної їх частини (грошей та фінансових вкладень) до вартості обігових коштів.

Збільшення коефіцієнтів мобільності цих коштів підприємства та обігових коштів свідчить про тенденцію прискорення обіговості коштів підприємства. Низька мобільність обігових коштів не завжди означає негативну тенденцію. Висока рентабельність виробництва та продукції дозволяють підприємству цілеспрямовано направляти вільні кошти на розширення виробництва.

Оцінка виробничого потенціалу

Фінансове становище підприємства значною мірою обумовлюється його виробничою діяльністю. Тому аналізуючи фінансове становище підприємства (особливо за попередній період), слід оцінити його виробничий потенціал.

Для характеристики виробничого потенціалу використовують такі показники:

- наявність, динаміка та питома вага усіх виробничих активів у загальній вартості майна;
- наявність, динаміка та питома вага основних засобів у загальній вартості майна;

- коефіцієнт зносу основних засобів;
- середня норма амортизації;
- наявність, динаміка і питома вага капітальних вкладень та їх співвідношення з фінансовими вкладеннями.

Виробничі активи визначають додаванням: основних засобів, виробничих запасів та незавершеного виробництва. На промислових підприємствах цей показник, як правило, не повинен бути нижчим 50%. Однак за основу порівняння треба брати галузеві стандартні показники.

Показник питомої ваги вартості основних фондів: у загальній вартості коштів підприємства розраховують як відношення залишкової вартості основних фондів до суми балансу. Розрахункові показники порівнюють зі стандартними значеннями підприємств галузі, а також із показниками високорентабельних виробників.

Коефіцієнт зносу (амортизації) розраховують із співвідношення суми зносу основних засобів та нематеріальних активів до їх первісної вартості. Зменшення цього показників не слід оцінювати негативно, якщо воно відбулося в результаті надходження нового обладнання.

Для оцінки інтенсивності накопичення зносу (амортизації) основних засобів слід використовувати, крім того, показник середньої норми амортизації, розраховуваний з відношення суми амортизаційних відрахувань за звітний період до первісної вартості основних засобів на початок періоду.

Розрахований показник середньої амортизації порівнюють з показниками інших підприємств та стандартними значеннями цього показника.

Певні висновки про виробничу та фінансову політику підприємства можна зробити за співвідношенням капітальних вкладень і авансів та довгострокових фінансових вкладень. Вищі темпи зростання фінансових вкладень можуть суттєво знизити виробничі можливості підприємства.

Важливим показником фінансового стану підприємства є **наявність власних обігових коштів**. Розраховуючи його, слід мати на увазі, що частина основних засобів та капітальних вкладень, відображених у розділі I активу балансу, може бути відтворена за рахунок довгострокових та середньострокових кредитів та інших довгострокових позичених коштів. Тому при розрахунку власних обігових коштів до підсумку розділу I пасиву балансу додають довгострокові та середньострокові кредити і довгострокові позичені кошти, а з одержаної суми віднімають підсумок розділу I активу балансу. Зменшення власних обігових коштів оцінюють звичайно негативно, особливо, якщо вони не покривають матеріальних обігових коштів.

Дані про структуру джерел господарських коштів використовують також для оцінки фінансової стабільності підприємства та його платоспроможності.

Оцінка фінансової сталості

Фінансова стабільність підприємства характеризується такими коефіцієнтами: власності, позичених коштів, співвідношення позичених та власних коштів, мобільності власних коштів, співвідношення необігових та власних коштів, співвідношення необігових і власних коштів та довгострокових фінансових вкладень, окупності процентів, співвідношення видатків з виплати процентів та запозичених коштів.

Коефіцієнт власності визначають із відношення власних коштів до загальної величини коштів підприємства. Особливе значення цей показник має для інвесторів та кредиторів. Для країн Західної Європи та США нормальним значенням цього коефіцієнту є 0,6, хоча за останні роки воно знизилося.

Коефіцієнт позичених коштів розраховують за відношенням позичених коштів до загальної величини коштів підприємства. Цей показник характеризує структуру коштів підприємства з точки зору частки позичених коштів. Він пов'язаний з попереднім показником. Він може бути розрахований також відніманням від одиниці коефіцієнта власності.

Коефіцієнт співвідношення позичених та власних коштів розраховують діленням позичених коштів на власні. Він показує, скільки позичених коштів припадає на гривню власних коштів. За критичне значення цього показника приймають одиницю. Якщо показник перевищує одиницю, то фінансова стійкість підприємства ставиться під сумнів.

Коефіцієнт мобільності власних коштів розраховується як частка від ділення власних обігових коштів (розрахункова величина) на загальну величину власних коштів. Одержані величини доцільно порівняти із стандартними значеннями показника.

Коефіцієнт співвідношення необігових та власних і довгострокових позичених коштів розраховують із відношення величини необігових коштів до сукупної величини власних та довгострокових позичених коштів.

Коефіцієнт окупності процентів за кредити розраховується із такого співвідношення: у чисельнику сума чистого прибутку та витрат на сплату процентів, у знаменнику — витрати на сплату процентів за кредити. Він показує, скільки раз упродовж року підприємство заробляє кошти для сплати процентів та характеризує ступінь захищеності виданих кредитів.

Коефіцієнт співвідношення витрат на виплату процентів у позичених коштах і показує, скільки коштує підприємству залучення позикових коштів.

Деякі вчені розраховують **коефіцієнт маневреності власного капіталу**¹. Цей коефіцієнт показує, яка частина власного капіталу вико-

¹ Усач Т.Ф., Душко З.О., Колос М.М. Організація і методика аудиту. Підручник. — К.: Знання, 2006, с. 221.

ристовується для фінансування поточної діяльності, тобто вкладена в оборотні засоби, а яка — капіталізована.

Коефіцієнт маневреності власного капіталу розраховується як відношення чистого оборотного капіталу до власного капіталу.

Оцінка ліквідності (платоспроможності) підприємства

Під платоспроможністю підприємства розуміють його готовність погасити короткострокову заборгованість власними коштами.

Розрізняють три показники платоспроможності: коефіцієнт абсолютної ліквідності, проміжний коефіцієнт покриття та загальний коефіцієнт покриття.

При розрахунку цих показників використовують загальний знаменник — короткострокові зобов'язання. Розраховуються вони як сукупна величина короткотермінових кредитів, позик, не погашених в строк, короткотермінових фінансових вкладень до короткострокових зобов'язань. Теоретичне значення коефіцієнта становить приблизно 0,2-0,25. Цей показник має особливе значення для постачальників матеріальних ресурсів та банків, які кредитують підприємства.

Проміжний коефіцієнт покриття визначають як частку від ділення суми коштів, короткострокових фінансових вкладень та дебіторської заборгованості до короткострокових зобов'язань. Теоретичне значення цього показника визначається на рівні 0,7-0,8. Особливий інтерес цей показник становить для власників акцій підприємства.

Загальний коефіцієнт покриття розраховують за відношенням сукупної величини запасів та витрат (без витрат майбутніх періодів) та коштів, короткострокових фінансових вкладень, а також дебіторської заборгованості до короткострокових зобов'язань.

Теоретично величина цього показника становить 2,0-2,5. За високої обіговості коштів ця величина може бути і меншою, але обов'язково повинна перевищувати одиницю. Показник має особливо важливе значення для власників облігацій підприємства.

Для характеристики платоспроможності підприємства можна використовувати коефіцієнт чистої виручки, який розраховується за відношенням суми чистого прибутку та амортизаційних відрахувань до виручки від реалізації продукції, товарів, послуг. Він показує ступінь чистого прибутку та амортизаційних відрахувань на кожен одиницю одержаної від реалізації чистої виручки.

Також розраховують коефіцієнт швидкої ліквідності¹. Його визначають як відношення найбільш ліквідних оборотних засобів (грошових коштів та їх еквівалентів, поточних фінансових інвестицій і дебіторської заборгованості) до поточних зобов'язань підприємства. Він відо-

¹ Усач Т.Ф., Душко З.О., Колос М.М. Організація і методика аудиту. Підручник. — К.: Знання, 2006, с. 220.

бражає платіжні можливості підприємства щодо сплати поточних зобов'язань за умови своєчасного проведення розрахунків з дебіторами.

Аналіз рентабельності

Фінансовий стан підприємства значною мірою залежить від рентабельності підприємства.

Розрізняють дві групи показників рентабельності:

- вкладених коштів (майна) підприємства та їх окремих видів;
- продукції

За першою групою показників розраховуються показники рентабельності:

- всього майна;
- власних коштів;
- виробничих фондів;
- фінансових вкладень.

Перші три показники визначаються із відношення балансового або чистого прибутку до середньої вартості відповідного майна за звітний період. При цьому вартість виробничих фондів визначають додаванням вартості основних засобів та матеріальних обігових коштів.

Рентабельність фінансових вкладень розраховують за відношенням доходів, отриманих за цінними паперами та від участі у статутних фондах інших підприємств до середньої вартості фінансових вкладень.

Рентабельність продукції визначають з відношення прибутку, отриманого від реалізації продукції, до повної її собівартості чи виручки від реалізації продукції.

Рентабельність окремих видів розраховують з відношення різниці між продажною вартістю та собівартості виробу до його продажної вартості.

У процесі аналізу фінансового стану підприємства слід детально проаналізувати обіговість всього майна підприємства, обігових коштів, матеріальних та нематеріальних обігових коштів, їх окремих видів виробничих запасів, готової продукції, незавершеного виробництва.

Розраховують наведені показники шляхом порівняння виручки та середніх залишків майна підприємства і відповідних обігових коштів.

Завершується аналіз фінансового стану підприємства комплексною оцінкою. Пропонується аналіз фінансового стану підприємства комплексною оцінкою. Пропонуються заходи щодо поліпшення фінансового стану (прискорення реалізації продукції, реалізація залишків виробничих запасів та основних засобів, зниження дебіторської та кредиторської заборгованості).

Платоспроможністю (ліквідністю підприємства) називається його спроможність здійснювати платежі наявними засобами, або такими, котрі безпосередньо поповнюються за рахунок його діяльності. Платоспроможність (ліквідність) характеризує життєздатність, стійкість підприємства.

Показники ліквідності розраховуються як відношення суми ліквідних активів до суми короткострокових зобов'язань. Для обчислення показників ліквідності необхідно всі активи балансу розділити на групи за ступенями їх ліквідності.

Перша група ліквідних засобів — грошові засоби в касі на поточному рахунку в національній валюті. В іноземній валюті на інших рахунках, а також короткострокові фінансові вкладення

Друга група зобов'язання, які легко перетворюються в грошові кошти.

Третя група — товарно-матеріальні запаси. Готова продукція, незавершене виробництво.

Для оцінювання ліквідності використовують такі показники.

1. Коефіцієнт покриття — розраховується як відношення величини поточних активів до поточних зобов'язань (ф. №1):

$$\frac{\text{Ряд.260} + \text{ряд.270}}{\text{Ряд.620} + \text{ряд.630}}$$

Цей коефіцієнт показує, скільки одиниць оборотних засобів припадає на одиницю короткострокових зобов'язань. Оптимальне значення має бути 2-2,5.

2. Коефіцієнт загальної ліквідності — розраховується як відношення величини грошових засобів та короткострокових фінансових вкладень до величини короткострокових зобов'язань (ф. № 1):

$$\frac{\text{ряд.230} + \text{ряд.240} + \text{ряд.160} + \text{ряд.161} + \text{ряд.150} + \text{ряд.190}}{\text{Ряд.620} + \text{ряд.630}}$$

Вважається, що значення цього коефіцієнта має бути більшим за 1.

3. Коефіцієнт абсолютної ліквідності — розраховується як відношення величини грошових засобів до величини поточних зобов'язань (ф. №1):

$$\frac{\text{Ряд.230} + \text{ряд.240}}{\text{Ряд.620} + \text{ряд.630}}$$

Теоретично цей показник має дорівнювати 0,25-0,3.

Частка оборотних засобів в активах — розраховується із відношення поточних витрат до суми господарських засобів (ф. № 1):

$$\frac{\text{Ряд.260} + \text{ряд.270}}{\text{Ряд.330}}$$

Частка виробничих запасів у поточних активах — визначається з відношення запасів та витрат до величини поточних активів (ф. № 1).

Оцінка фінансової стійкості (тривалості).

Розраховуються такі коефіцієнти.

Коефіцієнт фінансової залежності як відношення величини загальної суми господарських засобів (ф. № 1) до величини власного капіталу:

Ряд.280

Ряд.380

Коефіцієнт фінансової автономії як відношення величин власного капіталу до величини загальної суми господарських засобів (Ф.№1):

Ряд.380

Ряд.280

Коефіцієнт оборотності.

Для забезпечення нормальних умов діяльності підприємства воно вимушене тримати певні запаси, що, звичайно, вилучає частину капіталу з обігу і зменшує його прибутковість.

Для визначення тенденції оборотності як відношення виручки від реалізації до суми оборотних засобів підприємства:

Ряд.010 (ф.№2)

Ряд.260 (ф.№1) + ряд.270 (ф.№1)

Зменшення коефіцієнта, розрахованого на кінець звітного періоду, та порівняння його на початок року свідчить про обіговість коштів.

Звичайно, що в процесі аудита можуть бути знайдені помилки, про які необхідно своєчасно повідомити керівництво підприємства. Ці помилки необхідно виправити. Для цього аудитор повинен керуватись П(С)БО 6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах». Слід пам'ятати, що виправлення помилок, допущених при складанні фінансових звітів у попередніх періодах, здійснюється шляхом коригування сальдо нерозподіленого прибутку на початок звітного року.

Виправлення помилок, які відносяться до попередніх періодів, вимагає повторного відображення відповідної порівняльної інформації у фінансовій звітності.

Облікова оцінка може переглядатися, якщо змінюються обставини, на яких базується ця оцінка, або отримана додаткова інформація.

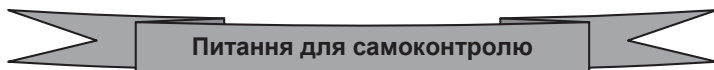
Наслідки зміни в облікових оцінках слід включати до тієї ж самої статті про фінансові результати, яка раніше застосовувалась для відображення доходів або витрат, пов'язаних з об'єктом такої оцінки.

Наслідки зміни облікових оцінок слід включати до Звіту про фінансові результати в тому періоді, у якому відбулася зміна, а також і в наступних періодах, якщо зміна вплинула на ці періоди.

Облікова політика може змінюватись тільки якщо змінюються статутні вимоги, вимоги органу, який затверджує П(С)БО, або, якщо зміни забезпечують достовірне відображення подій або операцій у фінансовій звітності підприємства.

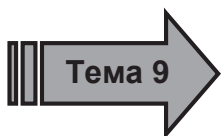
Події після дати балансу можуть вимагати коригування певних статей або розкриття інформації про ці події у примітках до фінансових звітів.

У примітках до фінансових звітів слід розкривати таку інформація щодо виправлення помилок, які мали місце в попередніх періодах.



Питання для самоконтролю

1. Яка мета і завдання аудиту фінансової звітності?
2. Яке призначення основних компонентів фінансової звітності?
3. Назвіть етапи аудиту фінансової звітності.
4. Які способи перевірки фінансової звітності Ви знаєте?
5. Які методи аналізу фінансової звітності Ви знаєте?
6. Назвіть зміст та основні процедури аналізу фінансово-господарської діяльності за даними бухгалтерської звітності?
7. Дайте оцінку виробничого потенціалу підприємства.
8. Що таке ліквідність підприємства і які показники її розрахунку Ви знаєте?
9. Як оцінити фінансову стійкість підприємства?
10. Які аудиторські процедури за МСА Ви знаєте і як їх застосовувати та практиці?



АУДИТОРСЬКИЙ РИЗИК ТА СУТТЄВІСТЬ В АУДИТІ

Вивчаючи цю тему, нагадайте що аудит — це процес, направлений на захист інтересів власника та зменшення ризику для користувачів бухгалтерської звітності. Ось чому важливе значення має з'ясування аудиторського ризику. Метою теми є не тільки визначення поняття аудиторського ризику, але й методи його визначення, шляхи зниження, що буде сприяти підвищенню якості і довіри до бухгалтерської звітності підприємства.

Вважаємо доцільним розглянути наступні проблеми:

- 9.1. Система економічних ризиків і місце в ній аудиторського ризику
- 9.2. Сутність аудиторського ризику
- 9.3. Суттєвість та її вплив на аудиторський ризик

9.1. Система економічних ризиків і місце в ній аудиторського ризику

Під ризиком розуміють можливу небезпеку втрат, зумовлених специфікою тих чи інших явищ природи і видів діяльності людського суспільства.

Як економічна категорія ризик — це подія, яка може статися або не відбутися. У разі здійснення такої події можливі три економічні результати:

Негативний (програш, втрати), нульовий та позитивний (виграш, прибуток).

Ризиком можливо управляти, тобто використовувати різноманітні методи, які дозволяють повною мірою прогнозувати ризикову подію та вживати заходи щодо зниження ризику.

Ви вже знайомі з деякими видами ризиків, які існують в економіці (валютний кредитний, інвестиційний та інше).

Сьогодні ми повинні познайомитись ще з одним видом — аудиторським ризиком. Проблеми дослідження аудиторського ризику висвітлені в роботах вітчизняних та зарубіжних вчених, таких як: Адамс А.А., Андреев В.Д., Аренс Е.А., Білуха М.Т., Бутинець Ф.Ф., Голов С.Ф., Дем'яненко М.Я., Дженік Г.Р., Дорош Н.І., Жук В.М., Кузьминський А.Н.,

Кулаковська Л.П., Лоб бек Дж.К., Робертсон Дж., Каблук П.Т., Шатковська Л.С. та інші.

Аудиторський ризик розглядають як складову частину системи фінансово-економічних ризиків¹.

Існує розуміння аудиту, як процесу зменшення до прийнятного рівня інформаційного ризику для користувачів фінансової звітності².

Інформаційний ризик-це ймовірність того, що у фінансових звітах, які публікуються підприємством, містяться неправдиві відомості (дані). Акціонери, інвестори кредитори, урядові органи, аналітики, профспілки та прості службовці, приймаючи економічні рішення, покладаються на те, що інформація достовірна, передбачаючи наявність певного рівня ризику. Аудитор повинен підтвердити достовірність фінансової звітності, що дає змогу користувачам розраховувати на те, що інформаційний ризик невеликий.

Зменшення ризику наявності неправдивих даних у фінансовій звітності — одне з основних завдань аудиторської перевірки.

Ризик взагалі виникає лише тоді, коли має місце невизначеність, відсутність вичерпної інформації щодо умов прийняття рішень. Якщо все відомо — ризик відсутній. Тільки за умов багатоваріантності майбутнього, наявності елементів непередбаченості можна говорити про наявність ризику.

Під невизначеністю розуміють наявність неповної інформації про умови прийняття рішень, а не її відсутність взагалі. Невизначеність — стержень ризику.

Невизначеність — досить широке поняття, яке відображає об'єктивну неможливість отримання абсолютного знання про внутрішні і зовнішні умови функціонування соціально-економічних систем, неоднозначність їх параметрів.

Невизначеність характеризується множиною значень параметрів, таких як множина станів, випадків, альтернатив, елементарних подій, випадків, зона невизначеності.

Інформаційний ризик-це ймовірність того, що у фінансових звітах, які чинники невизначеності різноманітні: випадковий характер науково-технічного

прогресу; випадкові помилки при прогнозуванні; динамічні зміни внутрішніх і

зовнішніх умов розвитку економіки, неминучі похибки в аналізі складної системи «природа-суспільство-людина», ймовірний характер важливих економічних параметрів (врожайність сільськогосподарських культур, запаси корисних копалин); роз виток та розширення твор-

¹ Дорощ Н.І. Аудит: методологія і організація. — К.: Т-во «Знання», КОО, 2001, С. 168—169.

² Давидов Г.М. Аудит: Навч. посіб. — К.: Т-во «Знання», КОО, 2001, с.53.

чої активності працездатного населення, необхідність проектування потужних інформаційних потоків.

Сучасні економісти стверджують про наявність ризику як певної ознаки зрілої економіки, її розвиненості. В економіці з низьким рівнем виробництва тенденції розвитку практично детермінуються стратегією виживання, Суворов необхідністю забезпечення мінімальних потреб населення. Якщо ж відсутні альтернативи рішень, то відсутній і ризик. Отже, ризик може існувати лише за умови можливості активного керування, управління, прийняття рішень. Ризик відсутній також у разі, коли немає зацікавленості у результатах прийняття рішень. Ризик можливий (виникає) лише тоді, коли приймаються рішення в умовах невизначеності, а особа, яка приймає рішення, зацікавлена в результатах прийнятого рішення.

Користувачам інформації ті аудиторам слід пам'ятати, що повне усунення інформаційного ризику за допомогою аудиту неможливе — така мета просто нереальною. Наявність аудиторського висновку про бухгалтерську звітність зменшує рівень інформаційного ризику, знижує його до прийнятних меж, Але не зводить до нуля.

В практиці використовують чотири основні способи зменшення інформаційного ризику¹.

1. Користувач інформації усуває ризик самостійно. Як правило, це потребує великих коштів, а тому — непрактично, економічно неефективно. Проте цей спосіб широко застосовується банками, страховими компаніями тощо. Державна податкова служба в даний час використовує тільки цей спосіб при перевірці правильності нарахування та повноти і своєчасності оплати податків.

2. Користувач вдається до ризику з метою економії своїх поточних витрат. Як правило, прийняття такого рішення більш характерно для адміністрації невеликих економічних суб'єктів, які не мають коштів для проведення перевірки.

3. Користувач розділяє інформаційний ризик з постачальником інформації (адміністрацією економічного суб'єкта).

4. Користувач довіряє тій інформації, яка підтверджена висновком аудитора. Це класичний випадок зниження рівня інформаційного ризику в умовах ринкової економіки.

Практика аудиту переслідує три цілі:

1. Зниження інформаційного ризику користувачів бухгалтерської звітності.

2. Зниження аудиторських ризиків. Досягнення цієї мети є необхідним як для клієнтів, так і для аудиторів.

3. Зниження підприємницького ризику аудитора.

¹ Кулаковська Л.П., Пуча Ю.В. Основи аудиту. — К.: Каравелла, 2002, с.124—125.

«Аудиторський ризик — це помилкове підтвердження аудитором достовірності фінансової звітності, яка у подальшій перевірці не підтверджена іншими аудиторами або контрольними органами»

У глосарії термінів Міжнародних стандартів аудиту дається наступне визначення: «Аудиторський ризик (Audit risk) — ризик того, що аудитор висловить невідповідну аудиторіві думку, коли фінансові звіти суттєво викривлені. Аудиторський ризик — це функція ризику суттєвого викривлення фінансових звітів (або просто «ризик суттєвого викривлення») (тобто ризик того, що фінансові звіти суттєво викривлені до аудиторської перевірки) та ризику того, що аудитор не виявить таке викривлення («ризик не виявлення»)². Аудиторською практикою доведено, що за певних обставин необхідно, щоб ризик був якомога нижчим, інакше не можна захистити інтереси ні користувачів ні аудиторів.

Ймовірність того, що висновок про відсутність помилки в кожній із статей звітності буде правильним, залежить від трьох факторів:

- бухгалтерського обліку підприємств;
- надійності систем контролю;
- аудиторських процедур.

Слід відзначити, що аудиторський ризик має місце не тільки в Україні, але й у розвинутих країнах. Жаль, але жодна міжнародна аудиторська фірма не змогла зареєструвати яких-небудь системних фінансових загроз у 2008—2009 роках.

Незважаючи на те, що у 2003 році голова федерального резервного банку у Сент-Луїсі надав гласності серйозні порушення бухгалтерського обліку у Fannie Mae I Freddie Mac аудитори не знайшли ніяких порушень у фінансовій звітності. Лише економічна криза змогла допомогти розкрити п'ятдесяті міліарну фінансову піраміду керівника NASDAQ Б.Медофора.

Ризик має три складових частини:

- властивий ризик;
- ризик, пов'язаний з невідповідністю функціонування внутрішнього контролю;
- ризик невиявлення помилок і перекручень

Властивий ризик — це всі ризики, пов'язані у підприємницькою діяльністю, які перебувають під впливом зовнішніх і внутрішніх факторів, здебільшого прямо не пов'язані з контрагентом підприємця (інфляція, конкуренція, спад виробництва, розрив ділових зв'язків, зміни ринку збуту, безробіття тощо), а також загальною організацією і стру-

¹ Білуха М.Т. Курс аудиту: Підручник. — К.: Вища школа, 1999, с. 180.

² Міжнародні стандарти аудиту, надання впевненості та етики. Видання 2006р. — К.: ТОВ ІАМЦ АУ «Статус», 2006. — с. 234.

ктурою підприємства, господарсько-управлінською на фахово-штатною політикою, кваліфікацією кадрів¹.

Фактори, які впливають на властивий ризик звітності економічного суб'єкта у цілому, доцільно подати з врахуванням рівня їх значущості. Найважливішим можна вважати фактори загального економічного становища країни, галузевої специфіки, податкового законодавства, дії контролюючих органів, а потім такі фактори, як чесність персоналу, досвід та кваліфікація бухгалтерського персоналу та ін. Їх можна представити в такій послідовності:

- загальна економічна ситуація в країні (інфляція, загальний спад виробництва безробіття, соціальна незахищеність населення та ін..);

- постійні зміни в законодавстві і політиці уряду;

- зміна суспільних цінностей, орієнтацій та способу життя;

- наявність нових галузей виробництва;

- зміни довгострокових тенденцій, особливості функціонування та поточного економічного стану галузі, в якій працює економічний суб'єкт (наприклад, галузям, де рентабельність вище середньої по економіці в цілому, притаманний більш високий ризик);

- вид і характер (специфічні особливості) діяльності економічного суб'єкта (гравальному бізнесу притаманний більш високий властивий ризик, ніж торгівля, а торгівлі — більш високий, ніж промисловості);

- впровадження нової технології, технологічні зміни, що відбуваються на підприємстві;

- ділові зв'язки економічного суб'єкта;

- організаційна та управлінська структура підприємства;

- чесність персоналу, що здійснює керівні функції та веде облік (це досить суб'єктивна категорія, але очевидно, що детальність багатьох аудиторських процедур, значно залежить від рівня довіри аудитора тим, хто керує економічним суб'єктом, веде там облік і готує звітність);

- досвід і кваліфікація бухгалтерського персоналу (для головного бухгалтера — новачка властивий ризик вище, ніж для головного бухгалтера з великим стажем і бездоганною репутацією);

- можливість зовнішнього тиску на персонал економічного суб'єкта з метою досягнення певних показників (наприклад, для одержання необхідної позики керівник може вимагати від головного бухгалтера «покращити» показники балансу, а для зниження податкових показників — вимагати завищення собівартості за всяку ціну);

- можливість контролю за діяльністю економічного суб'єкта з боку його власників (там, де володіння статутним капіталом відокремлене від функції управління виробництвом, внутрішньогосподарський

¹ Дорощ Н.І. Аудит: методологія і організація. — К.: Т-во «Знання», 2001, с. 173—175.

ризик, як правило, нижче, ніж там, де головний акціонер і управляючий фірмою одна особа).

У Положенні з міжнародною практикою аудиту 1010 «Вивчення питань, пов'язаних з охороною дозвілля, при аудиторській перевірці фінансових звітів» вважається, що екологічний ризик може бути компонентом властивого ризику.

Приклади екологічного ризику на рівні фінансових звітів охоплюють:

- ризик витрат у зв'язку з дотриманням вимог законів і нормативних актів з охорони дозвілля чи умов договорів;

- ризик недотримання законів і нормативних актів з охорони дозвілля;

- можливий вплив конкретних екологічних вимог клієнтів суб'єкта господарювання та їх можлива реакція на політику суб'єкта господарювання щодо охорони довкілля¹.

Прикладами екологічного ризику на рівні залишків на рахунках і класів операцій є:

- ступінь, у якому заливки на рахунку ґрунтуються на комплексних оцінних значеннях, що стосуються питань, пов'язаних з охороною довкілля. Властивий ризик може бути високим, якщо недостатньо даних, що обґрунтовують розумне оцінне значення, наприклад, через складні технології з видалення забруднення й очищення майданчика;

- міра, якою на заливки на рахунку впливають незвичайні чи нестандартні операції, що стосуються питань, пов'язаних з охороною довкілля.

Ризик, пов'язаний з невідповідністю функціонування системи внутрішнього контролю — це ризик неефективності внутрішнього контролю.

Він полягає у тому, що система бухгалтерського рахунку або внутрішнього контролю не завжди можуть функціонувати начтільки дефективно, щоб помилки, які можуть

трапитися у залишку по певному бухгалтерському рахунку або у певній категорії операції, могли бути своєчасно попереджені, викриті та своєчасно виправлені персоналом підприємства. Такі помилки можуть бути суттєвими по кожному залишку або у загальній сукупності з перекрученими по інших залишках чи операціях².

Попередня оцінка ризику невідповідності внутрішнього контролю — це оцінка ефективності системи обліку і внутрішнього контролю підприємства, що дає змогу його співробітникам відвернути, виявити і виправити суттєві перекручення та помилки. Певний ризик невідповідності внутрішнього контролю завжди буде існувати з причин об

¹ Міжнародні стандарти аудиту, надання впевненості та етики. К.: ТОВ IAMS Статус, 2006, с. 941—942.

² Кулаковська Л.П., Піча Ю.В. — К.: Каравелла, 2002, с. 132.

межень, які властиві кожній системі обліку і внутрішнього контролю і яких не можна уникнути.

При формуванні думки про ступень ризику аудитор повинен спиратись на аналіз наступних даних:

1. Результатів аудиту минулих періодів. З цією метою аудитор вивчає всі доступні робочі документи аудиту минулих років.
2. Результатів дослідження у вигляді спеціальних питань, які були поставлені аудитором працівникам організації на етапі попереднього планування.

Ризик контролю — це ступень довари аудитора до внутрішнього контролю організації за формуванням економічних показників.

Ризик контролю полягає у невиявленні помилок системою внутрішнього контролю підприємства і повністю залежить від діяльності адміністрації.

Ризик контролю повинен бути обернено пропорційним ризику обліку, оскільки система контролю направлена на порук помилок, допущених системою обліку.

Чим більшою мірою аудитор збирається покладатись при підготовці своєї думки на певні засоби контролю, тим ретельніше він повинен перевіряти їх надійність і ефективність.

Якщо аудитори проводять перевірку фінансових звітів одного і того ж клієнта декілька років поспіль, вони часто ще до початку перевірки мають уявлення про ефективність системи внутрішнього контролю клієнта. З одного боку, такий досвід попередньої роботи з клієнтом досить корисний, а з іншого — аудитори можуть і не помітити падіння ефективності внутрішнього контролю, яке можливо відбулось останнім часом. Чим вище рівень надійності внутрішнього контролю, тим нижче ризик аудитора. В той час аудитор ніколи не повинен у повній мірі покладатись на систему внутрішнього контролю клієнта. Помилки в бухобліку завжди можливі, оскільки жодна система контролю не може бути ефективною на 100%.

Кінцева впевненість щодо величини ризику внутрішнього контролю досягається його тестуванням, яке включає:

- перевірку документів, які підтверджують функціонування внутрішнього контролю, наприклад, перевірку документів на наявність необхідних підписів;

- опитування на нагляд за контрольними процедурами, які не знаходять письмового підтвердження, з метою визначення їх тактичного існування і виявлення осіб, які їх проводять;

- повторення процедур контролю, наприклад, порівняння аудитором записав по банківському рахунку з виписками банку.

Згідно із міжнародним стандартом аудиту №200 «Мета та загальні принципи аудиту фінансових звітів» «ризик невиявлення» — це ризик того, що аудитор не виявить викривлення, яке існує в твердженні і

може бути суттєвим окремо або в сукупності з іншими викривленнями. Ризик невиявлення — це функція ефективності аудиторської процедури та її застосування аудитором¹.

Його не можна зменшити до нуля, тому що аудитор, як правило, не перевіряє весь клас операцій, всі залишки на рахунках або розкриття всієї інформації, а також внаслідок інших чинників. Ці інші шинники охоплюють можливість того, що аудитор може обрати невідповідну аудиторську процедуру, неправильно застосування відповідну аудиторську процедуру або неправильно тлумачити результатами аудиторської перевірки. Ці інші шинники, як правило, можна враховувати за допомогою відповідного планування, належного призначення персоналу до групи з завданням «застосування професійного скептицизму та нагляду і огляду виконання аудиторської роботи.

Ризик невиявлення пов'язаний з характером, часом та обсягом аудиторських процедур, які визначає аудитор для зменшення аудиторського ризику до прийнятної низького рівня. При даному рівні аудиторського рівня прийнятний рівень ризику невиявлення обернено пропорційний оцінці ризику суттєвого викривлення на рівні тверджень. Чим більший ризик суттєвого викривлення існує на думку аудитора, тим менший ризик невиявлення можна прийняти. І навпаки, чим менший ризик суттєвого викривлення існує на думку аудитора, тим більший ризик невиявлення можна прийняти.

Ризик контролю і власний ризик не залежать від аудитора, і він не може на них впливати. Вони існують незалежно від аудиторської перевірки фінансової звітності і є результатом діяльності клієнта незалежно від проведення аудиту. На відміну від цих двох складових частин аудиторського ризику, ризик невиявлення є результатом проведення аудиторської перевірки, наслідком виконаної аудитором роботи. За цей ризик аудитор несе повну відповідальність, тобто він визначає ступінь якості, рівня його діяльності.

9.2. Сутність аудиторського ризику

Аудиторський ризик можна представити у вигляді моделі², яка приймає форму:

$$\text{DAR} = \text{IR} \times \text{CR} \times \text{DR},$$

DAR — допустимий аудиторський ризик (в літературі його називають «прийнятний») (Desirel audit risk);

¹ Міжнародні стандарти аудиту, надання впевненості та етики. К.: ТОВ IAMS Статус, 2006, с.316-317.

² Э.А. Аренис, Дж.К. Лоббен. Аудит. — М.: Финансы и статистика, 1995, с. 241—242.

DR — ризик не виявлення (Detection risk)¹;

IR — внутрішньогосподарський ризик (Inherent risk);

CR — ризик контролю (Control risk).

Е.А. Аренс та Дж. К. Лоббек так визначають ризики:

Допустимий аудиторський ризик — це здатність признати, що фінансова звітність може містити суттєві помилки після того, як вже завершено аудит і була встановлена стандартна аудиторська думка без обумовлень.

Внутрішньогосподарський ризик — це міра очікування аудитором того, що існує помилка у сегменті і вона перевищує допустиму величину до перевірки системи внутрішньогосподарського контролю.

Ризик контролю — це міра очікування аудитора, що помилки у сегменті, перевищуючі допустиму величину, не будуть ні відвернуті, ні знайдені у системі внутрішньогосподарського контролю клієнта.

Ризик невиявлення — це міра готовності аудитора признати, що необхідні аудиторські докази по тому або іншому сегменту не дозволять виявити помилки, які перевищують допустиму величину, якщо такі помилки є.

Вивчаючи модель аудиторського ризику, зверніть увагу, що існує пряма залежність між допустимим аудиторським ризиком і ризиком не виявлення, а також зворотна залежність між допустимим аудиторським ризиком і кількістю необхідних для збору доказів або інформації, які плануються.

Слід підкреслити, що *модель аудиторського ризику також має недоліки.*

По-перше, незважаючи на всі бажання аудитора, як можна краще скласти план аудиту, його оцінки допустимого аудиторського ризику, внутрішньогосподарського ризику і ризику контролю в значній мірі суб'єктивні і, в кращому випадку, лише приблизно відображають реальність.

По-друге, модель аудиторського ризику — це модель планування, ось ому можливості її використання при оцінці результатів аудиту обмежені. Після того, як будуть визначені усі ризики і встановлений план аудиту, складові плану по внутрішньогосподарському ризику і ризику контролю не підлягають змінам на основі отриманих аудиторських свідчень.

¹ У вітчизняній літературі деякі вчені уявляють цю модель інакше. Так В.В. Сопко аудиторський ризик визначає як результат множення властивого ризику, ризику контролю та ризику виявлення помилок (Див. В.В. Сопко та інші. Організація і методика проведення аудиту. — К.: ВД Професіонал, 2004, с.36.) На думку Н.І. Дорош прийнятний аудиторський ризик є результатом множення внутрішнього властивого ризику, ризику контролю та ризику не виявлення (Див. Дорош Н.І. Аудит. Методологія і організація. — К.: Знання, 2001., с. 187). Аналогічно визначає модель і Г.М. Давидов, який тільки замість допустимого (прийнятного) ризику розраховує загальний аудиторський ризик (Див. Давидов Г.М. Аудит, К.: Знання, 2001, с. 55).

За даними зарубіжного досвіду допустимою величиною аудиторського ризику є величина, що визначається межою від 1 до 5 %.

Значення аудиторського ризику для Великобританії дорівнює 5%¹.

Американські ж фахівці вважають, що немає необхідності кількісно визначити аудиторський ризик або його складові за допомогою математично обґрунтованих моделей оцінки, оскільки неможливо об'єктивно враховувати визначені компоненти аудиторського ризику в зв'язку з великою кількістю змінних, що впливають на них, і суб'єктивного характеру багатьох із цих змінних.

Відповідно багато аудиторів не вдаються до спроб розподілити визначені розміри за чинниками ризику. Вважається що аудитор завжди повинен розглядати ризик за кожним значним рахунком або класом операцій².

Величину оцінки аудиторського ризику в українській практиці виражають словами (низький, Середній, високий тощо). Взагалі єдиної методики визначення величини аудиторського ризику немає. Вона, як правило, розробляється кожною аудиторською фірмою або окремим аудитором відповідно до умов конкретної перевірки.

Аудиторський ризик в Україні не страхується. Більшості аудиторських фірм навіть у випадку їх ліквідації, всього майна недостатньо для розрахунків з

замовником по солідарній відповідальності, особливо якщо мати на увазі розміри штрафів в Україні.

Від чого ж реально залежить аудиторський ризик та які шляхи його зниження.

Рівень аудиторського ризику значною мірою залежить від професіоналізму аудиторів, їхніх морально-вольових та етичних якостей. Досвід показує, що професійні вимоги до аудиторів, тестування їх, сертифікація та ліцензування на право заняття аудиторською діяльністю не забезпечують комплектування аудиторських фірм висококваліфікованими фахівцями.

Причиною цього є недостатність підготовки у навчальних закладах фахівців з обліку і аудиту та низька професійна якість їх, оскільки не вирішено питання проходження студентами навчальної і виробничої практики з аудиторської діяльності безпосередньо у трудових колективах замовників аудиту. Внаслідок цього створюється вакуум у потребі аудиторів, що заповнюється не завжди високопрофесійними фахівцями. У зв'язку з цим якість аудиторських робіт не відповідає вимогам клієнтів щодо активізації маркетингової діяльності, поліпшення фінансового становища, удосконалення обліку і звітності, внут-

¹ В.В. Сопко, Н.І. Верховглядова та ін. Організація і методика проведення аудиту. — К.: ВД Професіонал, 2004, с. 35.

² Давидов Г.М. Аудит. — К.: Знання, 2001, с. 57.

рішньогосподарського контролю, запобігання помилкам у оподаткуванні тощо. Все це стримує формування ринку аудиторських послуг, а звідси і відсутність конкуренції аудиторів за місце на ринку аудиту. З подальшим розвитком підготовки фахівців з аудиту за якістю, створенням ринку аудиторських послуг виникають передумови для конкуренції аудиторів, завдяки чому може запрацювати саморегулюючий механізм аудиторської діяльності в Україні.

Отже, прогнозування оптимального рівня аудиторського ризику залежить від організації контрольно-аудиторського процесу, його інформаційного, методичного і кадрового забезпечення.

Сьогодні у деяких засобах масової інформації висловлюється думка, що деякі професії серед яких журналісти, дуже ризиковані для життя. Слід відзначити, що не менш ризикованою професією є аудитор, який іноді має справу з правопорушниками, інформацією, знання якої може бути важливою для конкурентів. Все це може загрожувати не тільки безпеці аудитора, але й його життю. Ось чому сприяти захисту аудитора буде виконання ним етичних стандартів.

9.3. Суттєвість та її вплив на аудиторський ризик

Аудиторська перевірка фінансових звітів за МСА має на меті висловлювання думки про те, чи складені фінансові звіти в усіх суттєвих аспектах відповідно до визначеної концептуальної основи фінансової звітності. Концептуальні основи фінансової звітності суттєвість визначають наступним чином:

«Інформація є суттєвою, якщо її пропуск або неправильне відображення може вплинути на економічні рішення юристувачів, прийняті на основі фінансових звітів»

Суттєвість залежить від величини суми статті звітності або значущості помилки, пропуском або невірним відображенням господарського факту або результату господарської операції. При цьому для аудитора суттєвість не є якісною ознакою корисності фінансової інформації. *Для аудитора розмір та якість суттєвості є певним порогом, перевищення якого на думку аудитора може вводити в оману користувач фінансової інформації та впливати на адекватність його управлінських рішень.* Суттєвість, її розмір або якісні характеристики, є результатом особистого професійного судження аудитора. Розглядаючи суттєвість, аудитор повинен оцінювати час та обсяг роботи та потенційні наслідки суттєвих викривлень. Для цього, виходячи з положень МСА, на нашу думку аудитор повинен визначити:

1. Потенційних користувачів фінансової звітності та аудиторського висновку.

2. Предмет суттєвого викривлення.

3. Мінімальний розмір викривлення щодо предмету.

4. Загальний негативний ефект всіх виявлених викривлень.

Існує багато варіантів **інтересів користувачів** звітності та аудиторського висновку, про те основні з них можливо певним чином систематизувати (див. табл. 9.1).

Таблиця 9.1

ПРЕДМЕТ ЗАЦІКАВЛЕНOSTІ КОРИСТУВАЧІВ ЗВІТНОСТІ

Користувачі	Предмет зацікавленості
1	2
Державні фінансові органи	Правильність визначення об'єкта оподаткування. Своєчасність розрахунків по податках та платежах. Правильність ведення податкового обліку. Легальність діяльності. Повнота відображення господарських операцій та їх результатів.
Державні регуляторні органи	Відповідність форми та структури звітності встановленим вимогам, у тому числі галузевим. Значення встановлених коефіцієнтів /індикаторів фінансового стану /. Реальність операцій з статутним капіталом. Реальність фінансового результату. Реальність дивідендних виплат. Впровадження основ корпоративного управління. Легітимність емісії цінних паперів.
Інвестори / наявні та потенційні /	Платоспроможність. Ліквідність. Реальність фінансового результату. Безперервність функціонування. Ефективність господарської діяльності. Реальність планів та прогнозів (бізнес — планів)
Кредитори	Ефективність господарювання. Ліквідність. Платоспроможність (повернення кредиту). Безперервність функціонування. Реальність техніко-економічних обґрунтувань кредитних заявок. Реальність планів та прогнозів.
Прямі власники (засновники)	Реальність фінансового результату. Доцільність та реальність витрат. Безперервність функціонування. Ефективність управління. Досягнення мети (виконання прийнятих планів та програм). Відсутність шахрайства та обману з боку персоналу.
Учасники (корпоративні власники — акціонери)	Реальність фінансового результату. Розмір прибутку. Розмір дивідендів. Структура статутного капіталу. Безперервність функціонування. Прогнозна інформація на майбутнє. Ефективність управління та відсутність розкрадання майна та капіталу.

На сьогодні це безумовно далеко не повний перелік, але найбільш поширений в українському підприємництві та аудиторській практиці.

Предмет суттєвого викривлення може бути досить різноманітним, але для вітчизняної практики на нашу думку його доцільно структурувати наступним чином (див. табл. 9.2).

На практиці виникає проблема визначення конкретного розміру суттєвості викривлення / невідповідності/ та її наступного впливу на звітність та на рішення користувачів звітності або аудиторського висновку.

Таблиця 9.2

ПРЕДМЕТ СУТТЄВОГО ВИКРИВЛЕННЯ

Предмет	Зміст викривлень
1	2
Господарський факт	Зміна економічної або правової суті господарського факту (бартер імітується як взаємозалік, крадіжка коштів з каси видається за господарські витрати, крадіжка безготівкових коштів імітується як авансові виплати третім особам, тощо). Недоцільність витрат обґрунтовується планом (кошторисом), наприклад щоквартально здійснюється ремонт службових приміщень. Отримання доходу фізичної особи за рахунок юридичної особи вуалюється безвідсотковим кредитом на 50 років, тощо. Надання переваг та доходу керівництву списується на витрати юридичної особи (наприклад: охорона Директора за рахунок фірми здійснюється не тільки у робочому приміщенні але і на дому у директора, у вихідні дні та поширюється на членів його сім'ї. Або керівник вищого органу управління користується мобільним телефоном підвідомчої юридичної особи, яка сплачує за це гроші та відносить їх на власні витрати). Нелегітимність управлінських рішень керівництва по руху грошових коштів або активів (наприклад без дозволу загальних зборів акціонерів БАТ)
Первинні документи	Первинні документи, що приймаються до обліку або складаються на об'єкті перевірки не мають доказової або юридичної сили, мають місце підробки підписів або несанкціоновані виправлення. Складання фіктивних за змістом та суттю документів.
Клас рахунків бухгалтеру	МШП з аналітичного обліку переводяться до запасів матеріалів, орендовані основні засоби показуються як власні, проплати за третіх осіб видаються за довгострокові інвестиції або за аванси. Вуалюються внутрішній рух коштів через» скорочення кореспонденцій» (Кд 311 — Дт. 901)
Твердження звітності	Активів на дату звітності не існує але у звітності вони показані. У звітному періоді ряд операцій не відбувалися але їх результати увійшли у результати звітного періоду. В наявності існує ряд не облікованих активів, придбаних за готівку, але в обліку вони не показані. Ряд витрати звітного періоду насамперед відбулися у попередньому періоді, тощо.
Форми звітності	Показники форм звітності не корелюють між собою. Окремі показник форм звітності не співпадають з даними Головної книги або реєстрів синтетичного обліку, тощо.

Мінімальний розмір викривлення визначається самим аудитором і тут не може бути чітких рамок або граничних величин.

Кількісний розмір може мати за базу валюту балансу, сальдо активів, суму чистого прибутку, тощо. Важливо, щоб аудитор розумів і в наступному міг довести, що перевищення такого розміру приводить до того, що звітність викривлює реальний стан речей та вводить в оману її користувача.

Якісна характеристика викривлення теж пов'язана з розміром (сумою) але має ще і негативні правові або економічні наслідки за чинним законодавством. Так це можуть бути ознаки економічного злочину за кримінальним Кодексом України (ст. 212), або ознаки дій, що підпадають під норми адміністративних санкцій за чинним законодавством, тощо.

В аудиторській практиці обраний критерій суттєвості використовується так як показано на рисунку 9.1.

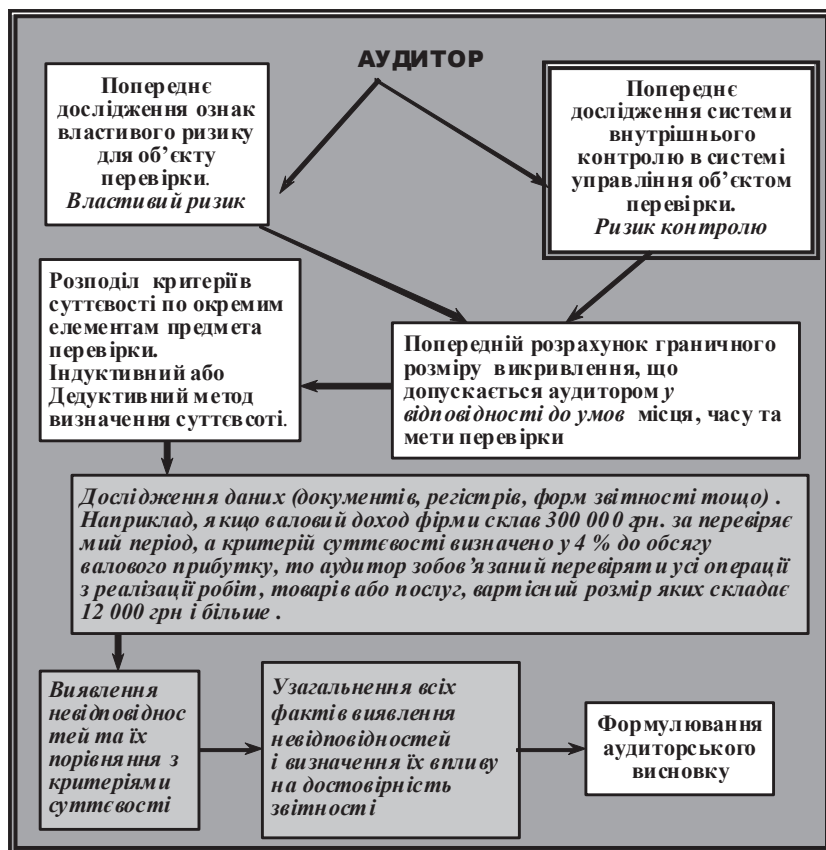


Рис. 9.1. Застосування критерію суттєвості в аудиторській практиці

Між суттєвістю та аудиторським ризиком існує зворотній зв'язок — чим вище рівень суттєвості, тим нижче аудиторський ризик, стверджують МСА 320 (п.10). Якщо аудитор після планування перевірки та конкретних аудиторських процедур визнав, що прийнятий рівень суттєвості нижчий, то аудиторський ризик підвищується. Аудитор це може компенсувати наступним шляхом:

- ✓ Знизити рівень ризику контролю, якщо це можливо, і підтверджуючи такий зменшений ризик додатковими або розширеними процедурами;
- ✓ Знизити ризик не виявлення викривлення шляхом зміни характеру, обсягу та часу запланованих процедур перевірки.

Методичні прийоми визначення суттєвості в аудиторській практиці показано на рисунку 9.2.

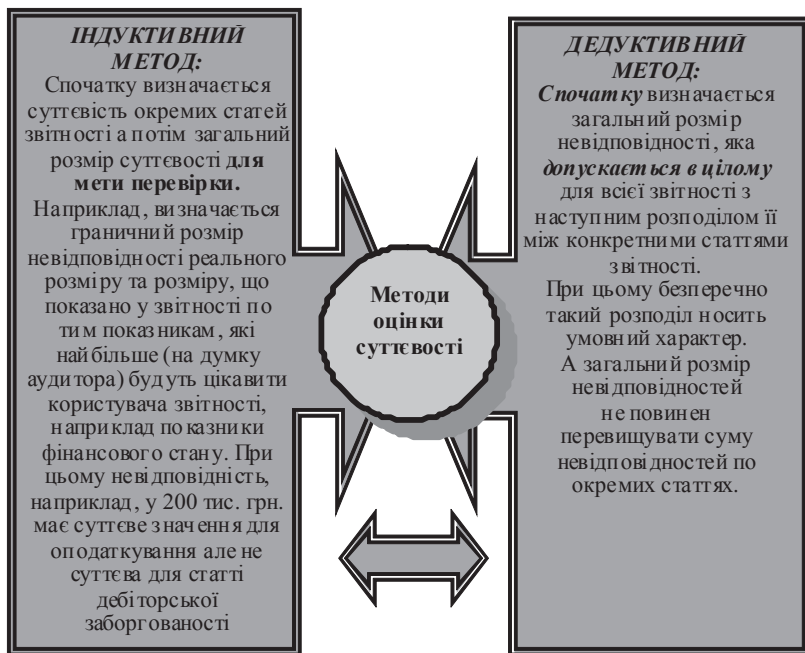


Рис. 9.2. Методичні прийоми визначення суттєвості в аудиторській практиці

Повертаючись до оцінки ризиків в аудиторській практиці слід зауважити, що західні теоретики аудиту визнають вимірювання ризику у абсолютних або відносних величинах не тільки проблематичним але часто — густо просто формальним. Тому західні колеги використовують такі розміри ризику, як **низький, середній або високий**, що має абсолютну суб'єктивність судження і такий же рівень відносності (див. табл 9.3.).

ВИДИ РИЗИКІВ ТА ЇХ РОЗМІРИ

Властивий ризик	Ризик контролю	Ризик не виявлення	Аудиторський ризик
<i>Низький*</i>	<i>Низький*</i>	<i>Високий*</i>	<i>Високий*</i>
Низький	Середній	Середній	Високий
Середній	Середній	Середній	Середній
Низький	Низький	Середній	Низький
Високий	Високий	Низький	Низький

*** Приклад:** Якщо ризик впливу зовнішніх факторів аудитор оцінює як низький або незначний, систему внутрішнього контролю на об'єкті перевірки оцінює як надійну та ефективну (ризик низький), то ризик не виявлення він повинен оцінити як високий і загальний ризик аудиту теж як високий. Це тому, що існує вірогідність, що аудитор значно покладається на позитивну оцінку контролю та зовнішнього економічного та правового середовища і може припуститися помили обираючи контрольні процедури перевірки або не звертати уваги на значущі невідповідності.

За МСА 315, п.100. **аудитор повинен** виявити і оцінити ризик суттєвого викривлення на рівні фінансових звітів і на рівні твердження за класами операцій, залишками на рахунках та на рівні розкриття інформації. Для цього **аудитор повинен:**

- **Через розуміння** суб'єкта господарювання, його бізнес-середовища, функцій та процедур контролю, пов'язаних з ризиками, розгляд класів операцій, залишків на рахунках та розкриття інформації у фінансових звітах — **визначити ризики суттєвого викривлення;**

- **Виявити (оцінити)** вплив ризиків на твердження та шляхи і значущість такого впливу;

- **Визначити** вірогідність суттєвих викривлень у фінансових звітах, спричинених ризиками.

Щоб чітко визначити ризики викривлень слід розуміти, про які твердження іде мова у МСА 315.

При отримання доказів аудитор може використовувати *певні твердження*.

Ця дефініція стосується відповідальності управлінського персоналу, який, у пояснення до фінансової звітності вказує на те, що звітність справедливо та достовірно відображає (в усіх суттєвих аспектах) результати діяльності об'єкта перевірки, явно чи не явно *робить твердження для третіх осіб щодо тверджень самої фінансової звітності*.

Аудиторів слід докладно використати твердження щодо класу операцій, залишків на рахунках бухгалтеру, подання та розкриття інформації з метою сформувавши основу для оцінки ризиків суттєвого викривлення. МСА 500 поділяє твердження, які використовує аудитор на наступні категорії (див. табл. 9.4).

Таблиця 9.4

КАТЕГОРІЇ ТВЕРДЖЕНЬ, ЯКІ ВИКОРИСТОВУЄ АУДИТОР

Твердження щодо класів операцій та подій за період, що перевіряється	Твердження про залишки на рахунках бухгалтеру на кінець періоду, що перевіряється	Твердження про подання та розкриття інформації
1	2	3
НАЯВНІСТЬ: операції та події відбулися та стосуються об'єкта перевірки	ІСНУВАННЯ: активи, зобов'язання та частки участі у капіталі існують	НАЯВНІСТЬ, ПРАВА ТА ЗОБОВ'ЯЗАННЯ: Події та операції, інформація про які розкриті, відбулися та стосуються об'єкта перевірки
ПОВНОТА: відображено всі операції та події, які повинні бути відображеними у звітності	ПРАВА ТА ЗОБОВ'ЯЗАННЯ: об'єкт перевірки утримує або контролює права на активи а зобов'язання є зобов'язаннями об'єкта	ПОВНОТА: включено розкриття всієї інформації, яка повинна бути у фінансовій звітності
ТОЧНІСТЬ: суми та інші дані, які стосуються відображених у звітності подій та операцій, відображені належним чином	ПОВНОТА: відображено всі активи, зобов'язання та частки участі, які мають бути відображені у звітності	КЛАСИФІКАЦІЯ ТА ЗРОЗУМІЛІСТЬ: Фінансова інформація подана та визначена відповідним чином
ВІДСІЧЕННЯ: операції відображено у відповідному звітному періоді	ОЦІНКА ВАРТОСТІ ТА РОЗПОДІЛ: активи, зобов'язання та частки участі в капіталі включено у відповідні форми звітності а корегування відображені відповідним чином.	ТОЧНІСТЬ ТА ОЦІНКА ВАРТОСТІ: Інформація розкрита достовірно та у відповідних сумах.
ВІДПОВІДНІСТЬ (ОБЛІКОВА): операції та події відображено на відповідних рахунках бухгалтеру.		

МСА дають і перелік способів, використовуючи які аудитор отримує необхідні докази щодо тверджень звітності та суттєвих викривлень в ній (див. рис. 9.3)

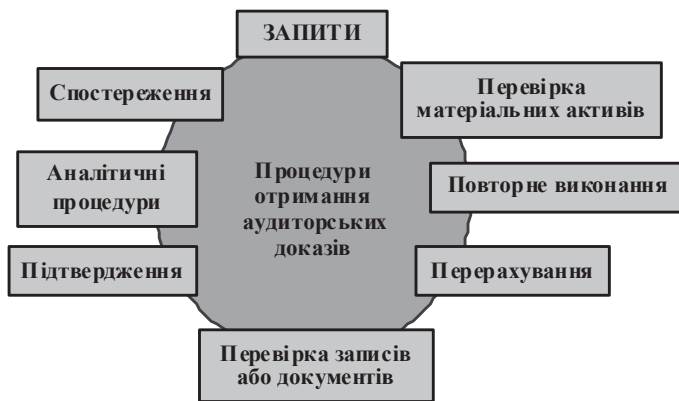


Рис. 9.3. Процедури отримання аудиторських доказів

Перевірка записів або документів.

Вона складається з дослідження документів та записів у них, як внутрішніх так і зовнішніх та на будь яких носіях. Зазвичай документи та записи перевіряються на *санкціонованість, доказовість, юридичну силу*.

Перевірка матеріальних активів.

Це фізична перевірка активів у місцях їх зберігання. Може здійснюватися шляхом організації інвентаризації, участі у інвентаризації, огляді, контрольного переважування, перемірювання, заміру тощо, фізичної ідентифікації (визнання).

Спостереження.

Суцільне або вибіркове дослідження інформації та її носіїв. Здійснюється шляхом вивчення записів, документів, нагляду за діями персоналу, спостереженням за операціями (відвантаження, контроль вивозу за територію тощо).

Запити.

Це процес звернення за інформацією до обізнаних осіб суб'єкту господарювання, що перевіряється або то контрагентів такого суб'єкту. Запит сам по собі як правило не дає достатні аудиторські докази для виявлення викривлень суттєвого характеру, тим паче для підтвердження думки про ефективність системи внутрішнього контролю. Але запит несе силу певного аргументу при формуванні доказів для аудиторського висновку. Запити обов'язкові для отримання доказів щодо судових справ та претензій, Аудитор повинен отримати письмовий дозвіл від управлінського персоналу на зв'язок з юристом. *Бажано отримати інформацію від юристів до формування аудиторського висновку.*

Підтвердження.

Це особливий тип запитів. Він використовується тоді, коли виникає потреба мати впевненість щодо пояснень управлінського персоналу чи існуючих умов безпосередньо від третьої сторони. (наприклад — *підтвердження умов комерційних угод або «побічних угод, підтвердження дебіторської заборгованості або умов позики, тощо»*).

Перерахування.

Це перевірка арифметичної точності записів у документах. Предметом перерахунку можуть бути не тільки паперові документи а і записи у файлах на машинних носіях інформації. До речі перерахування можна застосовувати (колляція) для розгортання сальдо синтетичних рахунків до сальдо рахунків аналітичного обліку.

Повторне виконання.

Полягає у незалежному виконання аудитором процедур чи заходів контролю, які або виконувалися раніше персоналом об'єкта перевірки або системою його внутрішнього контролю, наприклад: складання прогностного балансу, класифікація дебіторів за термінами заборгованості, визнання активів тощо.

Аналітичні процедури. Це по суті процедури порівняння, перш за все економічно та фінансового аналізу, аналізу відповідності фактичного стану прогнозам, аналізу реальності та досягнення прогнозів та кращих оцінок, тощо. Слід зауважити, що базовий методичний прийом аналізу — порівняння, практично присутній в усіх аудиторських процедурах.

Виходячи з виконаних аудиторських процедур та доказів, що отримані, аудитор повинен оцінити, чи залишилися відповідними оцінки ризику суттєвого викривлення. Аудитору слід зробити висновок, чи були отримані достатні та відповідні аудиторські докази для зменшення ризику суттєвого викривлення. ***Таке судження певним чином залежить від таких чинників, як:***

- ✓ Значущість можливого викривлення (самостійно або в сукупності з іншими) в твердженнях звітності
- ✓ Ефективність дій внутрішнього контролю та аудиторських процедур
- ✓ Набутий аудитором попередній досвід
- ✓ Результати процедур
- ✓ Джерела та достовірність інформації
- ✓ Перекональність отриманих доказів
- ✓ Розуміння бізнесу та самого суб'єкта господарювання, що перевіряється.

Схематично процес отримання доказів може мати наступний вигляд (див. рис. 9.4)

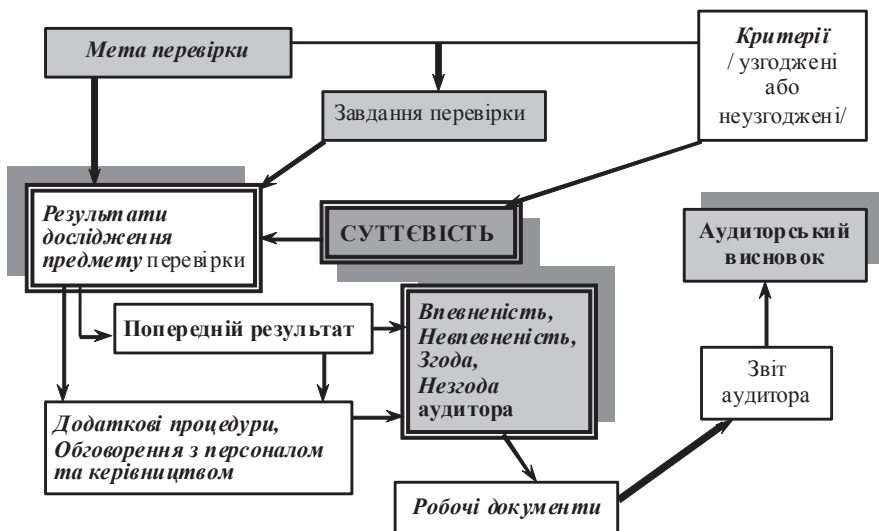
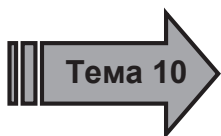


Рис. 9.4. Процес отримання доказів

Питання для самоконтролю

1. Що таке аудиторський ризик?
2. Дайте визначення складу аудиторського ризику.
3. Побудуйте модель аудиторського ризику.
4. Від чого залежить аудиторський ризик?
5. Як впливає внутрішній контроль на аудиторський ризик?
6. Що таке суттєвість та предмет суттєвого викривлення?
7. Які критерії суттєвості застосовуються в аудиторській практиці?
8. Які методичні прийоми визначення суттєвості в аудиторській практиці існують?
9. Які процедури отримання аудиторських доказів Ви знаєте?
10. Який процес отримання доказів?



В цій темі продовжується вивчення методики проведення аудиторської перевірки. Мета планування як найбільш важливої частини початкової стадії аудиту — розроблення стратегії та тактики аудиту. Питання суттєвості, оцінки систем бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю, аудиторського ризику — все це важливо для будь-якої аудиторської перевірки.

Розглянувши цю тему, ви зможете:

- отримати уявлення про планування роботи аудитора на початковій стадії перевірки;
- пояснити, як проводиться оцінка інформаційної бази клієнта;
- зрозуміти, для чого потрібна оцінка суттєвості (матеріальності) в аудиті;
- охарактеризувати вимоги, які пред'являються до вивчення та оцінки систем бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю клієнта;
- описати модель ризику неефективності аудиторської перевірки та пояснити сутність і значення її складових;
- розібратися в процесі підготовки та складання загального плану і програми аудиту.

Для цього вважаємо за доцільне розглянути наступні проблеми:

- 10.1. Сутність та мета планування
- 10.2. Етапи аудиту та їх характеристика
- 10.3. Ознайомлення з бізнесом замовника
- 10.4. Підготовка і складання загального плану та програми аудиту
- 10.5. Стратегія аудиту

10.1. Сутність та мета планування

Найважливішим методологічним принципом аудиту є планування. Планування включає розроблення загальної стратегії виконання завдання, плану аудиту для зменшення аудиторського ризику до прийнято низького рівня, а також детального підходу щодо очікуваного характеру, часу та обсягу аудиту.

Планування в аудиті слід розглядати як планування аудиторської діяльності та планування конкретної аудиторської перевірки. Аудиторська фірма розробляє і складає стратегічні плани аудиторської дія-

льності, які розраховані на декілька років (стратегічне планування), бізнес-плани на поточний рік (поточне планування) і план та програму конкретної аудиторської перевірки (оперативне планування).

Це потрібно для того, щоб чітко розрахувати штат, кошторис фірми, перспективи розвитку тощо. На рис. 10.1 показані види планування аудиторської діяльності.

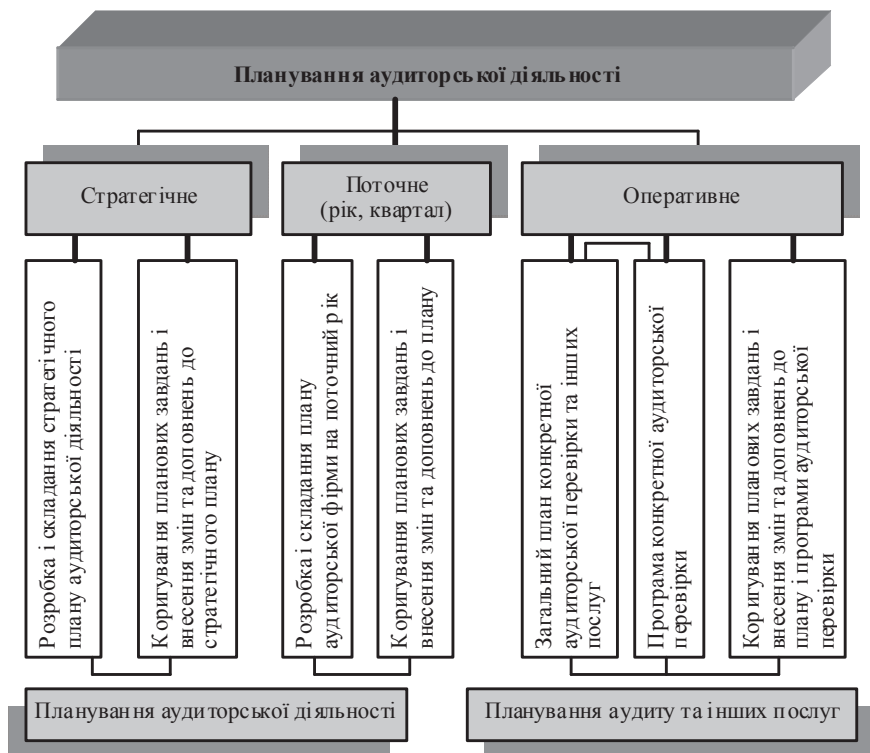


Рис. 10.1. Схема організації планування аудиторської діяльності

Планування аудиторської діяльності здійснюється з метою сприяння забезпеченню належної уваги важливим ділянкам аудиторської перевірки, своєчасної ідентифікації та вирішенню потенційних проблем, а також організації та вирішенню завдання з аудиту ефективно і якісно.

Планування аудиторської діяльності будується на обсягах робіт з проведення аудиту, надання аудиторських послуг, які визначаються на підставі укладених договорів, а також на очікуваних обсягах, що були досягнуті у попередніх роках (з урахуванням коливань попиту на від-

повідному ринку). Тобто, кожна аудиторська фірма планує час виконання різних видів робіт, розподіл та використання працівників фірми на таких роботах, очікувані витрати на утримання офісу, відрядження, інформаційне забезпечення тощо.

Зміст та процедури планів діяльності визначаються кожною аудиторською фірмою самостійно й не регламентуються будь-якими зовнішніми документами. Якість такого планування буде впливати на конкурентоздатність суб'єкта аудиторської діяльності.

Мета планування аудиторської діяльності — досягнення цілей функціонування підприємства (отримання прибутку; розширення ринків збуту; розширення видів діяльності). *Результатом планування аудиторської діяльності* є плани обсягів та видів послуг на поточний рік; бюджет витрат; плани використання трудових, матеріальних та фінансових ресурсів. Види та зміст планів визначаються внутрішніми стандартами, що є *регламентацією процесу планування аудиторської діяльності*.

На відміну від планування аудиторської діяльності планування аудиторської перевірки здійснюється з метою ефективного проведення аудиторської перевірки. *Планування аудиторської перевірки* — це система заходів, спрямованих на ефективне і своєчасне проведення аудиту. На відміну від інших процесів, планування аудиту є не відокремленою фазою аудиту, а, як визначено Міжнародними стандартами аудиту (МСА) 300 «Планування», — скоріше безперервний та ітеративний процес, який продовжується до завершення завдання з аудиту і має дуже важливі, притаманні тільки йому особливості:

- мета, яка заздалегідь визначена законом. У зв'язку з цим аудитори не мають будь-якої свободи — вони повинні визначити, сформулювати свою думку і викласти її у висновку;

- кожний суб'єкт аудиту (клієнт) індивідуальний;

- проведення аудиту є ризикованим через суттєві невідповідності, помилки, фальсифікації і порушення чинних законодавчих та нормативних актів.

Причини необхідності планування аудиторської перевірки:

- 1) вона дасть можливість аудиторів одержати достатню кількість інформації про стан справ клієнта. Одержання необхідної кількості інформації допоможе аудиторів дати найбільш обґрунтований висновок, у результаті — звести до мінімуму правові зобов'язання та зберегти хорошу репутацію фірми серед представників своєї професії;

- 2) допоможе утримати в межах розумного витрати на аудит. Збереження витрат у розумних межах допоможе аудиторській фірмі (окремому аудитору) зберегти конкурентоспроможність і тим самим не втратити своїх клієнтів, за умови, якщо фірма (аудитор) зарекомендувала себе високою якістю надаваних послуг;

- 3) дозволить уникнути непорозумінь із клієнтом.

Мета планування конкретної аудиторської перевірки — це забезпечення якості аудиту та зменшення професійного ризику. *Результатом планування аудиторської перевірки* є меморандум попереднього планування; загальна стратегія аудиту; план аудиту; бюджет витрат часу; програма аудиту. *Процес планування аудиторської перевірки регламентується* МСА 300 «Планування», який встановлює обов'язкові процедури і надає рекомендації з питань планування аудиторської перевірки.

Щоб планування було ефективним, його слід доповнювати контролем виконаних робіт і постійною реєстрацією всіх фактів. Це дає можливість уникнути зайвого ризику, більш ґрунтовно підійти до прийняття рішення щодо загальних результатів роботи.

Характер та обсяг планування залежить від обставин завдання, наприклад, характеру та складності суб'єкту господарювання та попереднього досвіду аудиторів щодо нього.

Аудитор (аудиторська фірма) розробляє загальну стратегію виконання завдання з аудиту, яка має охоплювати такі аспекти:

- мета виконання завдання та надання висновку;
- умови, обсяг та характеристики завдання;
- характеристики предмету перевірки та ідентифіковані критерії;
- розуміння аудитором суб'єкта господарювання та його середовища, включаючи ризики того, що інформація про предмет перевірки може бути суттєво викривленою;
- ідентифікація потенційних користувачів;
- розгляд суттєвості та компонентів ризику завдання з надання впевненості;
- найбільш важливі аспекти та питання, які потребують особливої уваги;
- час на виконання завдання;
- етапи виконання завдання;
- персонал та вимоги щодо необхідного досвіду, зокрема характер та ступінь участі експертів;
- група фахівців, що будуть виконувати завдання.

Питання загальної стратегії аудиту впливають на детальний план аудиту та його обсяг.

У процесі планування аудиторської перевірки рекомендується дотримуватися таких **принципів**:

Комплексність — забезпечення взаємозв'язку всіх стадій роботи від попереднього планування до складання плану та програми аудиту.

Безперервність — забезпечення взаємозв'язку стратегічного і тактичного планування аудиту (особливо за умови постійної роботи з клієнтом).

Оптимальність — розробка декількох варіантів плану і вибір найбільш оптимального.

Мобілізація — застосування реальних і найбільш ефективних форм з використання часу спеціалістів.

10.2. Етапи аудиту та їх характеристика

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

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

З позиції найбільш загального представлення процесу аудиту доцільно виділяти наступні етапи (табл. 10.1).

Таблиця 10.1

ЕТАПИ ПРОВЕДЕННЯ АУДИТУ

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

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

вних фінансово-економічних показників та зон ризику, що дозволить спрямувати аудиторську перевірку на ті сфери і системи, які мають особливе значення і потребують більше уваги.

На підготовчому етапі аудитор проводить особисті бесіди з керівництвом та персоналом підприємства, знайомиться з установчими документами, оцінює результати роботи внутрішнього аудитора; аналізує стан та перспективи розвитку підприємства, вивчає зовнішню інформацію, що стосується діяльності клієнта (публікації в періодичній пресі, про підприємство, поточні економічні процеси в галузі і т.п.).

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

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

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

Додатково (за потреби) можна обумовлювати: — домовленість про залучення інших аудиторів та експертів;

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

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

Після підписання Листа-зобов'язання аудитором та клієнтом, укладається Договір на аудиторську перевірку. Перш ніж дати остаточну

згоду на здійснення аудиту, аудитор повинен реально оцінити можливість його якісного виконання та врахувати вимоги професійних етичних правил.

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

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

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

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

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

Вивчення системи внутрішнього контролю досягається завдяки:

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

На цьому етапі аудитор розробляє наскрізні тести на відповідність внутрішнього контролю. Якщо система надійна і діє ефективний внут-

рішній контроль, то аудитор може дозволити собі провести менш детальну перевірку достовірності обліку і звітності. У випадку ненадійності внутрішнього контролю або у разі його повної відсутності аудитор слід упевнитись у точності звітності за допомогою виконання великої кількості аудиторських процедур.

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

- основні класи операцій, що здійснюються суб'єктом господарювання;
- санкціонування таких операцій;
- суттєві облікові записи, підтверджувальні документи і рахунки у фінансовій звітності;
- процес ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності.

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

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

Основний етап аудиту передбачає:

- фізичну перевірку активів підприємства;
- документальну перевірку рахунків бухгалтерського обліку та фінансової звітності.

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

Документальна перевірка рахунків бухгалтерського обліку та звітності підприємства здійснюється відповідно до загального плану аудиту. Аудитор на основі процедур, проведених на попередніх етапах, складає програми контролю окремих ділянок обліку та статей фінансової звітності, враховуючи при цьому оцінку систем бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю підприємства-клієнта. Виконання цих програм, через застосування спеціальних аудиторських процедур та

тестів дає можливість зробити висновки щодо показників звітності. Результати проведеного аудиту узагальнюються в проміжних висновках щодо кожної статті звітності, розробляються рекомендації щодо виправлення помилок в облікових регістрах та звітності.

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

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

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

Звіт і висновок щодо аудиторської перевірки передається замовникові.

10.3. Ознайомлення з бізнесом замовника

Перед прийняттям замовлення на аудиторську перевірку, аудитор повинен отримати певне розуміння самого замовника та його бізнес-середовища, системи управління, системи обліку та системи внутрішнього контролю.

Щоб зрозуміти, що собою представляє замовник (як суб'єкт господарювання) та його бізнес-середовище, аудитору слід отримати наступну інформацію:

- Умови галузі, де веде замовник свій бізнес
- Стан рику товарів, робіт, послуг замовника, попит на них, цінова політика, конкуренція
- Вид бізнесу (безперервна, сезонна, циклічна або інша діяльність)
- Технологія діяльності (алгоритм бізнесу від «входу» до «виходу»)
- Енергопостачання та вартість енергоносіїв
- Правове регуляторне середовище (ліцензування, квотування, спеціальні постанови КМУ або Рішення ВРУ, закони прямої дії, тощо) як в цілому так і галузеве
- Оподаткування та його особливості для бізнесу замовника або для виду замовника

• Політика Уряду щодо регулювання бізнесу та оподаткування учасників ринку типу замовника (обмеження, стимули, субсидії, субвенції, пільгові кредити, тощо)

- Загальний рівень економічної активності (спад, підйом)
- Інфляція, коливання курсу обміну валют
- Доступність кредитів у бізнес-середовищі
- Ведення бізнесу (торгівля, виробництво, послуги, імпорт-експорт, тощо)

• Основні постачальники та основні клієнти

• Географічне розташування підрозділів замовника

• Робоча сила, рівень її оплати та соціальні пільги, система стимулювання

• Незвичні операції та операції з пов'язаними сторонами

• Наявність інноваційної та відповідної інвестиційної діяльності

• Система управління (пряме централізоване управління, корпоративне управління, послуги КУА або аутсорсингові послуги, делегування прав на місця, тощо)

• Інвестиції (види, напрямки, в які об'єкти, від яких інвесторів, тощо)

• Фінансування (структура заборгованості, дебітори та кредитори, зв'язані сторони, позабалансове фінансування, лізинг, похідні фінансові інструменти, тощо)

• Облік та звітність (принципи бухобліку, практика визнання доходу, застосування справедливої вартості, оцінка запасів, місце знаходження та кількість останніх; активи, їх оцінка; операції в іноземній валюті, відображення у обліку незвичайних операцій, подання та розкриття звітності, тощо)

• Мета та стратегія бізнесу (наявність мети, розширення чи звуження бізнесу, нові технології, поточні та майбутні фінансові, інтелектуальні та інформаційні потреби для досягнення мети, тенденція у оподаткування бізнесу, окремі результати досягнення мети або її складових, тощо)

• Фінансова діяльність (ключові показники чи коефіцієнти в цілому по діяльності, ключові показник фінансових результатів, наявність кошторисів, бюджетів, прогнозування результатів діяльності, аналіз конкурентів).

Та це виключний та не обмежений перелік питань, відповіді на які повинен отримати аудитор. Для розуміння замовника та його бізнес-середовища, з точки зору визначення ризиків викривлення даних звітності, аудитор може розширювати або звужувати ці питання. Але мати достатні відповіді на них — просто необхідно для забезпечення майбутньої якості професійних послуг.

При ознайомленні з бізнесом замовника не останнім є розглянути події та умови здійснення господарської діяльності, які можуть вказувати на вирогідність ризику викривлення даних фінансових звітів (табл. 10.2.)

**ПОДІЇ ТА УМОВИ ЗДІЙСНЕННЯ ГОСПОДАРСЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ
ЗАМОВНИКА АУДИТУ, ЧИННИКИ ЙОГО БІЗНЕС-СЕРЕДОВИЩА
ЯКІ ЗА МСА, МОЖУТЬ ВКАЗУВАТИ НА ВІРОГІДНІСТЬ РИЗИКУ
СУТТЄВОГО ВИКРИВЛЕННЯ В ДАНИХ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ.**

ЧИННИКИ ЗА МСА 315	ІНТЕРПРИТАЦІЯ
1	2
Діяльність в економічно нестабільних районах	Країна, в якій відсутні системні ознаки влади, в якій економічні процеси керуються «вручну» може спонукати менеджмент до викривлень даних звітності з метою штучно покращити або погіршити результати діяльності
Діяльність на нестабільних ринках	За звичай до нестабільних ринків відносять ринки окремих цінних паперів, наприклад ринок ф'ючерсів
Складне та надмірне державне регулювання бізнесу	Наявність протиріч та суперечностей, непотрібна деталізація та регламентація сприяють шахрайству посадових осіб та опосередковано — викривленню звітності
Проблеми безперервності діяльності та ліквідності	В Україні це 100% проблема (взяти хоча б банківську систему), то цей вид чинника ризику слід враховувати. Окрім цього питання безперервності може виникнути при виході власників з господарських товариств, при ліквідації або кредитуванні підприємства
Обмежена кількість постачальників та покупців	Втрата одного — двох (з усіх 5-ти) постачальників або покупців може привести до банкрутства, що у свою чергу можуть приховувати керівники підприємства
Перешкоди у доступності запозичених капіталів та кредитів	Відсутність можливості отримати позикові кошти при агресивній управлінській політиці може підштовхнути управлінців до викривлення реального фінансового стану та можливостей емітента звітності
Зміни у логістиці постачання	Зміна одного головного перевізника на декілька мілких, збільшення числа транспортних операцій збільшують собівартість товарів та розмір кредиторської заборгованості, що може скриватися менеджментом
Інновації або пропозиція нових продуктів, перехід до нових видів діяльності	Невдача у продажу нової продукції чи послуги може штучно приховуватися через зменшення запасів або відстрочку дебіторської заборгованості, що у свою. Чергу робить дані звітності нереальними
Реорганізація структури замовника, великі придбання або поглинання	Типово-приховування реальної вартості активів при злитті, приховування реальної заборгованості поглинутих фірм
Організаційно складні асоціації та спільні підприємства	Може з'явитися так званий «ефект подвійної консолідації» коли зводячи звітність різних фірм, які вже невідомо як консолідували свою звітність, реально викривлюється фінансовий стан по зведеній звітності всього об'єднання (асоціації)

ЧИННИКИ ЗА МСА 315	ІНТЕРПРИТАЦІЯ
1	2
Використання позабалансового фінансування	При кримінальних схемах ведення бізнесу може існувати така форма фінансування (від прямого приватного фінансування до певних фінансових гарантій). Зазвичай це може викривлювати реальну платоспроможність та фінансовий стан емітента звітності
Нестача кваліфікованого бухгалтерського персоналу	На нашу думку у Україні це не проблема, бо звітність роблять за допомогою програмних продуктів типу»1С«
Перестановки ключових працівників на ключових посадах	Теж не є проблемою в країні, бо виключно головний бухгалтер на практиці відповідає за звітність, і оцінки «ключових керівників» він ніколи не враховує
Слабкість системи внутрішнього контролю	Це типово, бо системи внутрішнього контролю практично не має. Є окремі її елементи. Її відсутність може сприяти шахрайству бухгалтера або не виявленні суттєвих помилок у даних звітності..
Зміни у середовищі інформаційних технологій, зміни програмного забезпечення системи бухгалтерії	Може створити проблему невірному переносу вхідних залишків (сальдо на початок періоду) у звітності.
Фіскальні перевірки державними органами	Якщо вони були до аудиторської перевірки — не гарантується правильність звітності. Навпаки, великі розміри нарахованих але ще не сплачених штрафних санкцій можуть бути приховані і не показані у даних звітності (майбутні події)
Суттєві розміри нерегулярних або незвичайних операцій	Зазвичай свідчать про шахрайство управлінського персоналу або власників за підтримки персоналу. Можуть привести к повному викривленню більшості даних звітності
Операції що відображаються у обліку безпосередньо за вказівками управлінського персоналу	У вітчизняній практиці це виключно операції що носять кримінальний характер
Облікові оцінки, які вимагають складних розрахунків	Оцінка вартості активів, особливо нематеріальних; оцінка залишкової вартості активів, визначення чистого грошового потоку, тощо
Події або операції, що передбачають суттєву неточність в оцінках	Таке може трапитися при наявності креативного головного бухгалтера. Якій змішує вимоги П(С)БО та вимоги МСФЗ
Очікувані зміни у законодавстві або умовні зобов'язання.	З огляду на перманентну законотворчість це суттєвий чинник, бо часто регуляторні зміни можуть вступати удію в періоді, що вже знайшов відображення у звітності. Умовні зобов'язання в практиці вітчизняного обліку нами не спостерігалися

Отримавши з будь яких джерел достатню інформацію, що заслуговують довіру, по вказаних вище ознаках можливості ризику викривлення звітності, чинником яких є діяльність суб'єкта господарювання та його бізнес-середовище, та маючи на увазі обставини завдання на аудит, аудитор робить професійне судження що ризиків викривлення звітності, спираючись на дві групи чинників (див. рис. 10.2.).

На практиці ризики суб'єкта господарювання в контексті завдання з надання впевненості, зокрема аудиту звітності, слід розуміти, як:

1. Вірогідність того, що характер та суть операцій, які здійснює суб'єкт господарювання можуть бути такими, що менеджмент або помилково, або свідомо з кримінальною метою змушений викривлювати реальний стан речей і, відповідно, наводити невірні дані у фінансовій звітності;

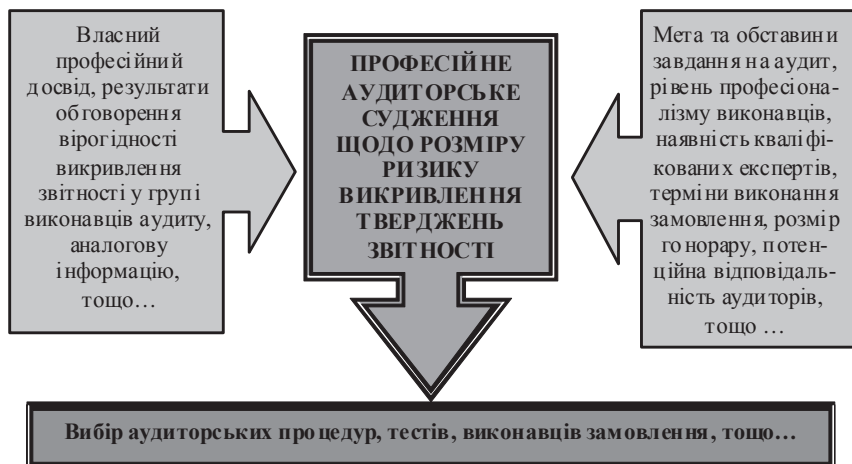


Рис. 10.2. Чинники впливу на професійне судження аудитора, щодо ризиків викривлення звітності

1. Вірогідність того, що існуюча організація управління, в т.ч. інформаційні технології, практика ведення обліку головним бухгалтером (прийнята облікова політика), можуть приводити до суттєвих технічних помилок в обробці даних і відповідного викривлення даних звітності,

2. Існуюча в системі управління практика внутрішнього контролю (внутрішнього аудиту) настільки неефективна (або зовсім відсутня), що з огляду на вище викладене вірогідність суттєвих викривлень даних фінансової звітної дуже висока.

За МСА 315, п.76 аудитор повинен визначити, що конкретно робить менеджмент, щоб у звітності не було суттєвих невідповідностей, пов'язаних з ризиками бізнесу, і які результати таких дій.

По суті аудитор у слід зрозуміти, яким чином ініціюються та здійснюються господарські операції, документуються дані про них та про результати таких операцій, як все це реєструється у бухгалтерському обліку, як складається фінансова звітність, хто контролює всі ці процеси та які рішення по результатам контролю приймаються. Особливо це стосується тих операцій, що впливають на розмір доходу, витрати, прибуток (або збиток), пов'язані зі змінами у власності або у структурі активів, потенційно несуть загрозу фінансових санкцій з боку фіскальних перевіряючих, можуть допускати шахрайство персоналу або крадіжку активів, тощо. Схематично це показано на рисунку 10.3.

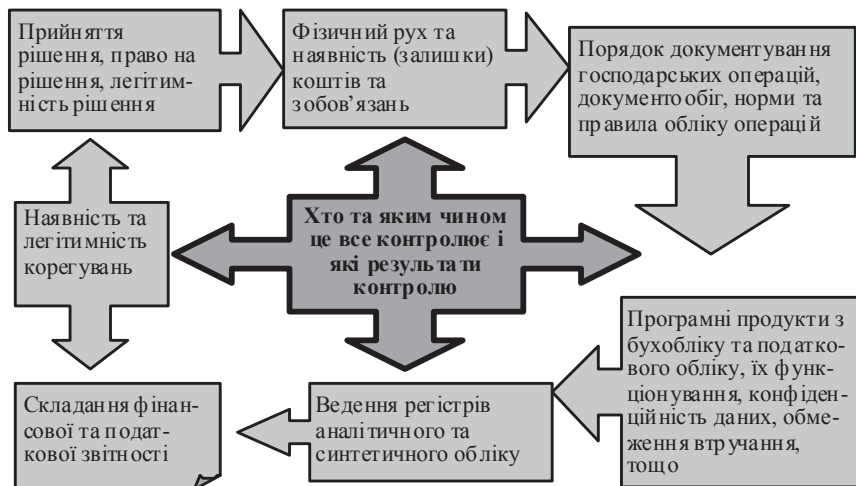


Рис. 10.3. Порядок контролю і його результати на підприємстві

Процес контролю реалізується через контрольні процедури. **Згідно МСА 315, п.90, аудитор повинен отримати розуміння** процедур контролю достатнє для оцінки ризиків суттєвого викривлення на рівні твердження для наступного визначення подальших процедур аудиторської перевірки відповідно до оцінених ризиків.

До процедур контролю цей МСА відносить :

- ✓ 1. Санкціонування.
- ✓ 2. Перевірка результатів діяльності.
- ✓ 3. Обробка інформації.
- ✓ 4. Фізичний контроль.
- ✓ 5. Розмежування обов'язків.

Аудиторів слід визначити, які процедури здійснюються, а які — ні, чи ефективні процедури, що застосовуються, чи існують легітимні та вірні (необхідні) корегування інформації по результатам здійснення контрольних процедур, яким чином (чи адекватно) реагує управлінський персонал на виявлені невідповідності або ризики (**моніторинг системи внутрішнього контролю**), як впливають інформаційні технології, що використовуються, на можливість викривлень даних звітності, тощо.

10.4. Підготовка і складання загального плану та програми аудиту

МСА 300 «Планування» визначає обов’язковість складання спеціального документа, який розкриває зміст запланованих робіт, тобто плану аудиту.

План аудиту — це документ, який зокрема, розглядає характер, час та обсяг аудиторських процедур, які повинні виконуватися працівниками аудиторської фірми для отримання достатніх та відповідних аудиторських доказів з метою зменшення аудиторського ризику до прийнято низького рівня.

План аудиту складається на початку аудиторської перевірки за результатами:

- 1) знайомства з бізнесом клієнта, загальними напрямками та специфікою його діяльності;
- 2) вивчення системи обліку, внутрішнього контролю, ступінь їх надійності;
- 3) оцінки загального аудиторського ризику і визначення межі суттєвості помилок, які можуть бути виявлені в процесі аудиту, як це вказано в МСА 315 «Розуміння суб’єкта господарювання і його середовища та оцінка ризиків суттєвих викривлень»;
- 4) визначення кількості необхідних аудиторських процедур, періоду їх виконання та виконавців, можливості залучення експертів, як це вказано в МСА 330 «Аудиторські процедури відповідно до оцінених ризиків»;
- 5) забезпечення координації виконання планів, їх контролю, узгодженості із підприємством,
- 6) передбачення інших аспектів, що викликають можливість внесення змін.

План повинен враховувати:

- ✓ умови договору на виконання аудиту;
- ✓ зміст аудиторського висновку, терміни його подання;

- ✓ відповідальність аудитора, передбачену законодавством;
- ✓ відповідальність підприємства за бухгалтерську звітність, яка надається для перевірки;
- ✓ відповідальність підприємства за повноту і достовірність іншої необхідної інформації;
- ✓ систему і форму бухгалтерського обліку;
- ✓ список членів аудиторської робочої групи, тривалість роботи, бюджет часу і витрат;
- ✓ ступінь впливу на аудит нових бухгалтерських або аудиторських законів, нормативів, інструкцій;
- ✓ рівень суттєвості завдань аудиту;
- ✓ найбільш важливі етапи і завдання аудиту;
- ✓ ступінь довіри до надійності системи бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю;
- ✓ порядок узгодження роботи внутрішніх аудиторів і співпрацю з ними;
- ✓ сутність і обсяг аудиторських доказів;
- ✓ умови, які вимагають особливої уваги (можливість помилки, обману тощо);
- ✓ ступінь аудиторського ризику;
- ✓ список помічників для проведення аудиту.

Під час розробки плану аудиту МСА 300 обов'язково вимагає закладати в план аудиту процедури, час їх проведення та обсяг, які пов'язані з керуванням та наглядом за роботою працівників аудиторської фірми.

Якщо оцінений ризик суттєвих викривлень зростає, старший аудитор або керівник аудиторської фірми, як правило, збільшує обсяг та час на керування і нагляд за перевіряючи ми, а також більш детально перевіряє їх роботу. Аналогічно цьому необхідно планувати характер, час та обсяг перевірки роботи групи перевіряючи залежно від знань та компетентності окремих членів групи, які безпосередньо здійснюють процедури збирання аудиторських доказів.

При цьому слід врахувати такі фактори, як реальні затрати праці, необхідні для роботи, витрати часу попередньої перевірки, рівень суттєвості і проведення оцінки ризиків.

У складі загального плану повинна бути інформація про:

- а) склад аудиторської групи;
- б) їх підпорядкованість;
- в) інструктаж;
- г) перевірку якості роботи молодих працівників старшими тощо.

У процесі роботи аудитори можуть вносити корективи та зміни до плану, при чому їх причини повинні докладно документуватись.

Якщо перевірка проводиться не вперше, доцільно вивчити матеріали попередньої перевірки, обговорити з клієнтом зміни, що відбулися в діяльності підприємства і в системі обліку, його проблеми, оцінити

дії клієнта по усуненню недоліків та виконанню рекомендацій попереднього аудитора. Проте мета та ціль планування аудиту є однаковими незалежно від того, чи є завдання з аудиту першим чи повторюваним.

Під час виконання першого завдання може виявитися необхідним збільшити обсяг планування, оскільки в такому випадку аудитор не має попереднього досвіду співпраці з підприємством, як це є у випадку планування повторюваного завдання.

Складений план аудиту підлягає обов'язковому документуванню. Формат та обсяг документування залежать від таких аспектів, як розмір та складність підприємства, що перевіряються, суттєвість, обсяг іншого документування та обставини конкретного завдання з аудиту.

Документування плану аудиту повинно бути достатнім для відображення запланованого характеру, часу та обсягу процедур оцінки ризиків і подальших аудиторських процедур на рівні тверджень для кожного суттєвого класу операцій, залишків на рахунках та розкриттів у відповідь на оцінені ризики.

МСА 300 визначає, що аудитор повинен також документувати будь-які значні зміни до початково запланованої стратегії аудиту і детального плану аудиту, включаючи причини цих значних змін та дії аудитора у відповідь на події, умови або результати аудиторських процедур, що призвели до цих змін.

Задokumentований план аудиту є підтвердженням відповідності планування та виконання аудиторських процедур. План аудиту затверджується на початку виконання процедур отримання аудиторських доказів, проте він може переглядатися залежно від зміни обставин, що виникають у процесі аудиту. Тобто, план аудиту не має раз і назавжди сформованого змісту, його зміст знаходиться в процесі постійного розвитку.

План бажано погодити з керівництвом підприємства. Це дасть можливість узгодити аудиторські процедури з діяльністю персоналу підприємства.

Загальний план аудиту розробляється настільки детально, щоб аудитор мав можливість на його базі підготувати програму аудиту.

Програма аудиту — це документ, що містить перелік завдань у визначеній послідовності їх виконання, за допомогою яких отримуються достатні та надійні аудиторські докази у відповідності до мети перевірки щодо відповідного клієнта. Іншими словами, програма аудиту — це докладні інструкції, яких повинні дотримуватися працівники аудиторської фірми в процесі здійснення аудиту фінансової звітності чи виконанні інших завдань.

Програма повинна бути настільки деталізованою, щоб можна було використовувати її як інструкцію для виконавців аудиту, які беруть участь у перевірці. Програма повинна також слугувати засобом контролю за роботою виконавців аудиту.

У програмі аудиту види, зміст та час проведення запланованих аудиторських процедур повинні збігатися з прийнятими до роботи показниками загального плану аудиту. Аудиторська програма допомагає керувати виконавцями аудиту та контролювати їх роботу. Аудиторська програма також містить перелік об'єктів аудиту по його напрямках, а також час, який необхідно витратити на кожен напрям аудиту або аудиторську процедуру.

Аудитор затверджує програму, визначаючи суттєвість по процедурах аудиту, об'єкт аудиту по кожному питанню окремо та масштаб перевірки.

Для розробки програм можна використовувати стандартні аудиторські програми або контрольні листи щодо проведення аудиту, які розробляються аудиторською фірмою. Стандартні аудиторські програми є власними розробками аудиторської фірми, вони втілюють в собі накопичений професійний досвід виконання різних видів робіт і тому є своєрідним ноу-хау. Коли використовуються стандартні програми або контрольні листи, необхідно їх доробляти відповідно до умов конкретного завдання.

Під час підготовки програми аудиту для виконання робіт по конкретному договору доречно враховувати такі обставини:

- ✓ визначені оцінки ризику суттєвих викривлень;
- ✓ рівень впевненості, який має бути забезпечений при отриманні аудиторських доказів у процесі виконання процедур по суті;
- ✓ заплановані терміни виконання тестів контролю і процедур по суті;
- ✓ можливість координації будь-якої позиції в плані перевірки, наприклад, заміна одного працівника на іншого, надання технічної або методичної допомоги;
- ✓ кількість асистентів (тобто працівників аудиторської фірми, які мають менший досвід роботи в порівнянні зі старшим персоналом);
- ✓ необхідність залучення інших аудиторів або експертів.

Програма аудиту, як і інші документи, що формуються в процесі перевірки, є важливим інструментом, який дозволяє забезпечити якісне надання професійних послуг, а також зменшити ризик не виявлення суттєвих помилок.

Отже, в програмі конкретизуються процедури, що необхідно виконати для отримання аудиторських доказів щодо тверджень, які містять показники та інформацію у фінансовій звітності.

Виконання комплексу процедур залежить від вибраного аудиторського підходу.

По-перше, процедури отримання аудиторських доказів можна побудувати стосовно інформації, яка систематизується на рахунках бухгалтерського обліку й потім служить підставою для формування відповідного показника фінансової звітності.

По-друге, процедури отримання аудиторських доказів можна побудувати для перевірки інформації про господарські операції в розрізі господарських циклів, що відбуваються на підприємстві, і пов'язаних з ними рахунків бухгалтерського обліку.

Незалежно від вибраного підходу до організації процесу проведення аудиторських процедур, програма повинна визначати комплекс дій для отримання доказів стосовно окремих тверджень, які містять фінансові звіти, а саме:

- існування;
- права і зобов'язання;
- повнота;
- оцінка вартості та розподіл;
- наявність;
- точність;
- відсічення;
- операції на події, відображені на відповідних рахунках;
- класифікація та зрозумілість.

Є два типи підготовки програми: максимально жорсткий і максимально гнучкий.

При першому аудиторська фірма розробляє основну програму, до якої включає максимально важливий обсяг інформації. Маючи таку програму, аудитор може скласти план своїх дій, викресливши з програми пункти, які не підходять для даного клієнта.

Найкращим є змішаний варіант. Аудитор, маючи основну програму, складає свою з урахуванням особливостей клієнта.

Програма може бути представлена у вигляді таблиці, яка містить перелік аудиторських процедур, що є необхідними для виконання по кожному об'єкту перевірки окремо. *На початку програми вказується:*

- назва підприємства;
- період перевірки;
- дата перевірки;
- об'єкт перевірки.

У програмі крім прізвища також вказують ініціали аудитора, який робив перевірку конкретного об'єкта аудиту, час, який необхідно витратити на перевірку конкретного об'єкта перевірки, та передбачають місце для відміток про фактичне виконання плану аудиту по кожному питанню.

Програма по кожному об'єкту аудиту підписується керівником групи аудиторів або керівником аудиторської фірми.

Програма аудиту також може бути складена у вигляді програми тестів контролю та тестів (процедур) по суті. Програма тестів контролю являє собою сукупність дій, спрямованих на збирання інформації про ефективність функціонування системи внутрішнього контролю клієнта. Програма тестів по суті — це детальна перевірка правильності відображення у бухгалтерському обліку оборотів та залишків по рахунках, тобто перелік дій для детальних конкретних перевірок. У цьому випадку аудитор визначає конкретні сфери аудиту (розділи бухгалтерського обліку), які він буде перевіряти, та складає програму по кожній з них.

З кожного розділу програми формуються документально підтверджені висновки, які є основою для формування та висловлення думки аудитора в аудиторському звіті та висновку.

Програму аудиту, як і загальний план, слід переглядати в ході перевірки (якщо це необхідно). Причини всіх змін мають бути задокументовані.

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

10.5. Стратегія аудиту

Аудитору слід планувати свою роботу з метою ефективного проведення аудиторської перевірки.

Планування це:

1. Розробка загальної стратегії виконання завдання для зменшення аудиторського ризику до прийнятно низького рівня.
2. Безперервний та інтерактивний процес, який починається зразу після попередньої перевірки та продовжується до завершення аудиторського завдання.

На рис. 10.4. показано дії які повинен виконати аудитор на початку виконання завдання.

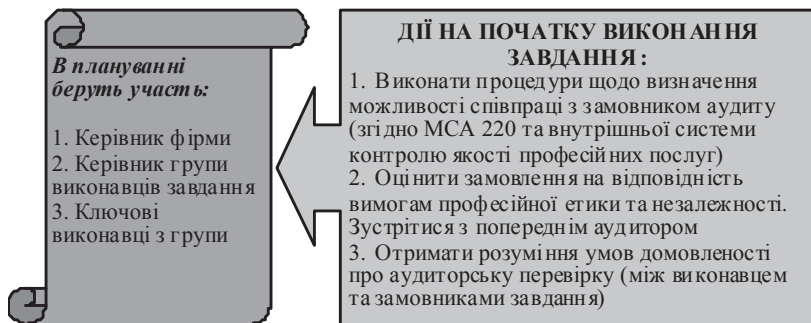


Рис. 10.4. Дії аудитора на початку виконання завдання замовника

Під час ознайомлення аудитора з бізнесом замовника необхідно обрати загальну стратегію, яка включає:

- а) встановлення обсягу роботи;

б) уточнення цілей надання висновку та кінцевих термінів інформування замовника;

в) розгляд важливих факторів (визначення рівнів суттєвості потенційних невідповідностей, ідентифікація останніх подій у замовника, оцінка ризиків тощо);

г) визначення ресурсів (часових та людських) для окремих частин завдання та в цілому по замовленню.

Після обрання загальної стратегії аудитор розробляє детальний план перевірки (див. рис. 10.5).

Формат та обсяг документування залежать від розміру та складності замовника, розміру суттєвості невідповідностей чи потенційних обману або помилки, обставин самого завдання. За звичай документуються: час, обсяг процедур, оцінка ризиків, суттєвість, складається програма та графік перевірки та все те, що передбачено відповідним положенням МСА 230 — «Аудиторська документація» в частині планування аудиторської послуги.

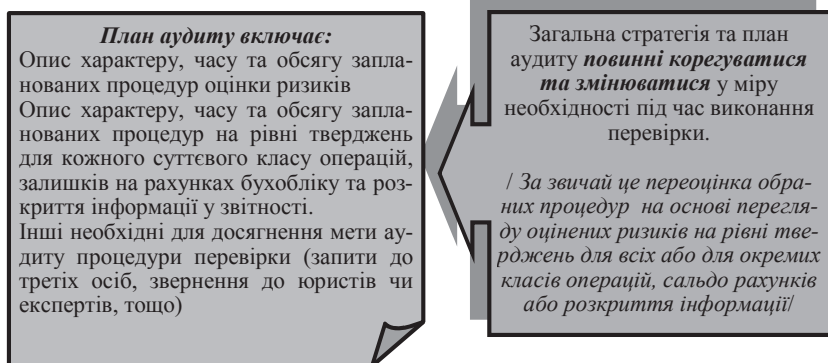


Рис. 10.5. План аудиторської перевірки

Аудитор може обговорити елементи планування з вищим управлінським персоналом замовника, де метою такого обговорення повинна стати більш ефективна робота як аудитора, так і співпрацюючого з ним персоналу замовника.

Аудитор також повинен планувати характер, час та обсяг управління та нагляду за роботою членів групи з виконання замовлення а також перевірки результатів їхньої роботи.

При виконанні перших завдань слід отримати достатні та відповідні докази того, що:

- Залишки на початок періоду не містять суттєвих викривлень які б у свою чергу впливали на показники звітності поточного періоду;
- Залишки на кінець попереднього періоду правильно перенесені на початок поточного періоду (або правильно перераховані);

• Облікова політика, що використовується, відповідає суті бізнесу замовника і не претерпала суттєвих чи принципових змін;

• Якщо зміни у обліковій політиці відбувалися, то вони адекватно враховані та про такі зміни проінформовано користувача звітності (як вони там, у МСА кажуть, «зміни розкриваються»).

Якщо звітність попереднього періоду перевірялась іншим аудитором, теперішній аудитор повинен переглянути робочі документи такого аудитора (*Якщо на це буде можливість! Це мабуть стосується випадку, коли попередній та теперішній аудитор — з однієї аудиторської фірми — О.Ю.Р.*).

МСА 510 — «Перші завдання: залишки на початок періоду» рекомендують, в якості приклада, аудиторам здійснювати наступні процедури:

• Спостереження за поточною інвентаризацією та порівняння її результатів з даними попередньої інвентаризації;

• Аналіз погашення дебіторської та кредиторської заборгованості;

• Надсилання запитів до третіх сторін про стан початкових залишків необоротних активів на початок періоду, тощо.

Якщо залишки на початок періоду містять суттєві викривлення, аудитор повинен проінформувати про це управлінський персонал та попереднього аудитора (*якщо на це буде отримано дозвіл замовника*).

Аудитор висловлює (в залежності від обставин завдання) негативну або умовно-позитивну думку:

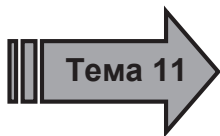
• Якщо вплив викривлень не виправлено та не розкрито адекватно, аудитор висловлює або умовно-позитивну або негативну думку

• Якщо облікова політика поточного року не застосовувалася постійно до залишків на початок року, та якщо зміни у політиці не були належним чином враховано,

До речі — якщо модифікація висновку щодо звітності попереднього періоду залишається доречною та суттєвою для фінансових звітів поточного періоду, аудиторський висновок теперішнього аудитора повинен також бути модифікованим.

Питання для самоконтролю

1. Яка роль планування в проведенні аудиту?
2. Порівняйте мету, регламентацію та результати планування діяльності аудиторської фірми та конкретної перевірки.
3. Етапи аудиту та їх характеристика.
4. Яку інформацію необхідно отримати аудитору на підготовчому етапі?
5. Порядок складання Листа — зобов'язання.
6. Особливості договору на проведення аудиту.
7. Яку інформацію вивчає аудитор на проміжному етапі?
8. Які документи оформляють на заключному етапі аудиту?
9. Розкрийте значення плану і програми аудиту в процесі планування.
10. Назвіть особливості планування аудиту в комп'ютерному середовищі.



АУДИТОРСЬКІ ДОКАЗИ ТА РОБОЧІ ДОКУМЕНТИ АУДИТОРА

Як Вам відомо з минулої теми, планування аудиту здійснюється з метою пізнання об'єктивної істини про господарські процеси, що вивчаються. Жодна господарська операція, що здійснюється на підприємстві, не зникає безслідно, а обов'язково, в тій чи іншій мірі, відображається в певних документах. Тут чітко проявляється дія закону всебічного взаємозв'язку явищ і загального відображення матеріального світу. Це дозволяє аудитору через деякий час встановити законність, достовірність і доцільність здійсненої операції. Для складання аудиторського висновку потрібно зібрати і оцінити достатню кількість відповідних аудиторських свідчень (доказів), внести їх до робочих документів. Ось чому нова тема, з якою ми повинні познайомитись, називається «Аудиторські докази та робочі документи аудитора».

Метою її є з'ясування аудиторських доказів їх джерел, процедур отримання, причин шахрайства, а також шляхов його запобігання, значення робочих документів.

Вивчаючи цю тему, доцільно звернути увагу на наступні проблеми:

- 11.1. Суть, об'єкти, види аудиторських доказів.
- 11.2. Джерела аудиторських доказів, прийоми і способи їх одержання.
- 11.3. Помилки та шахрайство. Виправлення помилок і зміни в облікових оцінках.
- 11.4. Робочі документи аудитора.

11.1. Суть, суб'єкти, види аудиторських доказів

Об'єктивна істина повинна бути підтверджена доказами. Юридична література трактує поняття доказів, як фактичні дані (свідчення) про обставини, що мають значенням для прийняття правильного рішення. Причому аудиторські докази і свідчення розглядають як синоніми, Сьогодні існують різні визначення аудиторських доказів, але ми будемо користуватись МСА 500, який називається «Аудиторські докази». У ньому дано таке визначення: «Аудиторські докази — це вся інформація, яку використовує аудитор для формулювання висновків, на яких ґрунтується аудиторська думка; вони охоплюють інформацію, яка міститься в облікових записах, що є основою фінансових звітів та іншої інформації»¹.

¹ Міжнародні стандарти, надання впевненості та етики. — К.: ТОВ ІАМЦ АУ «Статус», 2006, с.546.

Об'єктами аудиту є: засновницькі документи (статут, засновницький договір, засновницький протокол), грошові засоби і розрахунки, матеріальні і нематеріальні активи, процеси виробництва продукції, реалізації, інвентаризації, фонди і резерви, фінансові результати, персонал підприємства і його бізнес, стан бухгалтерського обліку і контролю.

Докази в аудиті класифікують відповідно до правил подачі інформації, передбачених законодавством, на прямі і непрямі.

Прямі — це докази, які підтверджуються первинними документами та обліковими регістрами. Наприклад, факт нестачі матеріалів, підтверджений інвентаризаційними описами.

Непрямі — це свідчення, що не мають безпосереднього відношення до фактів заданого питання.

В залежності від джерела інформації аудиторські докази можуть бути внутрішніми, зовнішніми та змішаними (комбінованими).

Внутрішні — інформація, одержана від клієнта; зовнішні — інформація, одержана від третіх осіб; змішані (комбіновані) — це докази, отримані від клієнта і підтверджені зовнішніми джерелами.

Аудитор повинен вирішити, чи є його докази переконливими та релевантними.

Релевантні — це докази, котрі мають цінність для вирішення поставленої проблеми.

Більш детальна класифікація аудиторських доказів, які можна використовувати і в Україні, надається у правовому полі Російської федерації. Так С.М.Бичкова класифікує докази за такими критеріями¹.

1. За функціональним значенням відокремлюють предметні і допоміжні докази.

2. За роллю дослідних даних докази розрізняють емпіричні і математичні.

3. За способом доказів установлюють прямі і оборотні.

4. За метою докази поділяють на захищаючі і спростовуючі.

5. За способом закріплення виділяють особисті і речові.

6. Приблизно до реального явища виділяють природні, штучні докази і раціональну аргументацію.

7. За співвідношенням між доказом і фактом, який має місце, виділяють первинні, вторинні і непрямі.

8. За джерелами докази поділяють на дані, сформульовані під контролем аудиторів, директорів, третіх осіб.

На переконливість впливають три основні фактори: достовірність, достатність та своєчасність.

¹ Бичкова С.М. Аудиторская деятельность. Теория и практика. — СПб.: «Лань», 2000. — с. 67—73.

Згідно із «Міжнародною концептуальною основою з надання впевненості»¹ *достатність* — це критерій кількості доказів. *Відповідність* — це оцінка якості доказів, тобто їх доречності та достовірності. На потрібну кількість доказів впливає ризик суттєвого перекозчення інформації з предмету (чим більший ризик, тим більше необхідно доказів) та якості таких доказів (чим вища якість, тим менш необхідно доказів). Таким чином достатність та відповідність доказів взаємозалежні. Однак просте отримання більшої кількості інформації не компенсує її низьку якість.

На достовірність доказів впливають їхнє джерело та їхня природа; переконливість залежить від конкретних обставин отримання доказів.

Можна робити узагальнення щодо переконливості різних типів доказів. Можна робити узагальнення щодо переконливості різних типів доказів, однак такі узагальнення мають важливі винятки. Навіть коли докази отримані з джерел, що є зовнішніми у відношенні до підприємства, можуть існувати обставини, які впливають на надійність отриманої інформації.

Так, наприклад, інформація, отримана із незалежного зовнішнього джерела, може бути ненадійною, якщо це джерело не є добре обізнаним.



Можна зробити наступні узагальнення щодо надійності доказів, пам'ятаючи при тому, що можуть існувати винятки:

- ✓ докази більш надійні, коли вони отримані з незалежних джерел що є зовнішніми у відношенні до підприємства;
- ✓ докази, які генеруються внутрішньо, більш надійні чим відповідні аспекти внутрішнього контролю ефективні;
- ✓ докази, отримані безпосередньо практиком (наприклад, спостереженням за роботою системи контролю), більш надійні, ніж докази, отримані опосередковано або гіпотетично (наприклад, запит щодо застосування системи контролю);
- ✓ докази більш надійні, коли вони існують у документальному вигляді — на папері, в електронному або іншому вигляді (наприклад, протокол засідання, що вівся під час засідання, більш надійний, ніж наступний усний переказ того, що обговорювалось);
- ✓ докази, отримані у вигляді оригінальних документів, більш надійні, ніж докази, отримані у вигляді фотокопій або факсимільних копій.

Практик отримує більше впевненості від несуперечливих доказів, які були отримані з різних джерел або мають різну природу, ніж від окремих доказів, які розглядаються індивідуально. Крім того, отри-

¹ Міжнародні стандарти, надання впевненості та етики. — К.: ТОВ ІАМЦ АУ «Статус», 2006, с. 297—298.

мання доказів різних джерел або різної природи може вказувати на не-надійність окремого доказу. Наприклад, підтвердження інформації, отриманої з джерела, незалежного від підприємства, може підвищити впевненість практика, отриману з твердження відповідальної сторони. І навпаки, коли докази, отримані з одного джерела, суперечать доказам, отриманим з іншого джерела, практик вирішує, які додаткові процедури збирання доказів потрібні для розв'язання протиріч.

Що стосується отримання достатніх відповідних доказів, то забезпечити впевненість щодо інформації з предмету перевірки, який охоплює період часу, складніше, ніж щодо інформації з предмету перевірки, який охоплює момент часу. Крім того, висновки щодо процесів, як правило, обмежені періодом, охопленим в завданні; практик не надає висновок щодо того, чи триває вказаним чином цей процес в майбутньому.

Практик розглядає зв'язок між витратами на отримання доказів з корисністю отриманої інформації. Однак складність і витрати самі по собі не є достатньою підставою для відмови від процедури збирання доказу, яка не має альтернативи. Практик використовує професійне судження та професійний скептицизм під час оцінки кількості та якості доказів внаслідок цього, їх достатності та відповідності, під час підготовки висновку з надання впевненості.

11.2. Джерела аудиторських доказів, прийому і способи їх одержання

Аудитор повинен планувати і виконувати аудиторську перевірку з професійним скептицизмом, усвідомлюючи, що можуть існувати обставини, які є причиною суттєвого викривлення у фінансових звітах.

Професійний скептицизм означає, що аудитор критично оцінює, ставлячи під сумнів обґрунтованість отриманих аудиторських доказів та очікує на виявлення аудиторських доказів, які суперечать (чи ставлять під сумнів) достовірність документів, відповіді на запити та іншу інформацію, отриману від управлінського та найвищого управлінського персоналу.

Аудитор не може отримати абсолютну впевненість, оскільки існують обмеження, властиві аудиторській перевірці, які впливають на можливість аудитора виявити суттєві викривлення. ***Це є наслідком дій таких чинників, як:***

- використання тестування;
- обмеження, властиві будь-якій системі бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю (наприклад, можливість нехтування дій керівництва або змови);
- більшість аудиторських доказів є більш переконливими, ніж остаточними.

Крім того, робота, що її виконує аудитор для формування думки базується на його судженнях, зокрема, про:

- збирання аудиторських доказів (наприклад, під час визначення характеру, часу та обсягу аудиторських процедур);

- формування висновків на основі зібраних доказів (наприклад, визначення обґрунтованості оцінок, зроблених управлінським персоналом під час складання фінансових звітів).

Крім того, на переконливість доказів, доступних для формування висновків про конкретні твердження (наприклад, операції з пов'язаними сторонами), можуть впливати інші обмеження. Для цих випадків у деяких МСА визначено спеціальні аудиторські процедури, що завдяки характерові конкретних тверджень, дають достатні аудиторські докази за відсутності:

- незвичайних обставин, які збільшують ризик суттєвих викривлень за межі звичайно очікуваного, або

- будь-якої ознаки наявності суттєвих викривлень.

Аудиторів слід планувати та виконувати аудиторську перевірку для зменшення аудиторського ризику до прийнятно низького рівня, який узгоджується з метою перевірки. Аудитор зменшує аудиторський ризик шляхом розробки та виконання аудиторських процедур для отримання достатніх та відповідних аудиторських доказів, щоби бути в змозі формулювати обґрунтовані висновки, на яких базуватиметься аудиторська думка. Якщо аудитор зменшив аудиторський ризик до прийнятного рівня низького рівня, отримують обґрунтовану впевненість.

Природа, часта обсяг процедур збирання доказів залежать від самого завдання. Теоретично можливі необмежені варіації процедур збирання доказів. Практично ж, ці варіації дуже важко вказати чітко та однозначно.

Практик повинен намагатися вказати їх чітко та однозначно, використовуючи при цьому форму, прийнятну для завдання з надання обґрунтованої впевненості чи завдання в надання обмеженої впевненості.

«Обґрунтований рівень» — це концепція, що стосується отримання доказів, що є необхідними для того, щоб практик міг зробити висновок відносно інформації з предмету завдання, взятої в цілому.

Щоб бути спроможним зробити висновок в позитивній формі, яка необхідна для завдання з надання обґрунтованої впевненості, практик повинен зібрати достатні та відповідні докази, що буде частиною ітеративного систематичного процесу виконання завдання, який включає в себе:

- отримання розуміння предмету та інших обставин завдання, що включає, в залежності від предмету завдання, розуміння внутрішнього контролю;

— оцінку на основі цього розуміння ризиків, що інформація з предмету завдання може бути суттєво перекручена;

— відповідь на оцінені ризики, яка б включала в себе розробку загальних підходів до ризиків та визначення природи, часу та обсягу подальших процедур;

— виконання подальших процедур, чітко пов'язаних з визначеними ризиками, із застосуванням сполучення перевірок, спостережень, підтверджень, перерахунків, повторного виконання деяких процедур, аналітичних процедур та запитів. Ці подальші процедури включають процедури перевірки на суттєвість з отриманням підтверджуючої інформації з джерел, незалежних від відповідальної сторони, та, в залежності від природи предмету завдання, тестів ефективності системи контролю;

— оцінку достатності та відповідності доказів.

«Обґрунтована впевненість» є меншою за абсолютну впевненість. Зменшення ризику завдання з надання впевненості до нуля майже неможливе або дуже витратне в результаті дії таких факторів, як:

— використання вибіркового тестування;

— обмежень, властивих внутрішньому контролю;

— факту, що більшість доказів, що є доступними для практика, скоріше переконуючі, ніж остаточні;

— використання судження під час збору та оцінки доказів та формулювання висновків на основі цих доказів;

— в деяких випадках характеристики предмету завдання при їхній оцінці чи вимірюванні по відповідним критеріям.

Для виконання як завдання з надання обґрунтованої впевненості, так і завдання з надання обмеженої впевненості потрібні навички виконання таких завдань, знання методів та збір достатніх та відповідних доказів, що буде частиною ітеративного систематичного процесу виконання завдання, який включає отримання розуміння предмету завдання та інших обставин завдання. Природа, час та обсяг процедур збору достатніх та відповідних доказів під час виконання завдання з надання обмеженої впевненості навмисно обмежені в порівнянні з завданням з наданням обґрунтованої впевненості. Деякі предмети завдань можуть покриватися окремими стандартами чи положеннями, що стосуються процедур збору достатньої відповідної інформації під час виконання завдань з надання обмеженої впевненості.

Для одержання аудиторських доказів використовують інформацію з різних джерел. Основними з них є: засновницькі документи (статут, засновницький договір, свідоцтво про реєстрацію); Головна книга, реєстри синтетичного та аналітичного обліку, первинні документи, які підтверджують факти здійснення господарських операцій; акт, довідки перевірок і ревізій контрольно-ревізійних служб, податкової інспекції, розрахунки платежів у бюджет та позабюджетні фонди; нормативна інформація (оцінки, тарифи, норми витрат, норми виробітку

тощо). При необхідності використовують адміністративно-організаційну інформацію, до якої належать накази, розпорядження, протоколи, договори, ліцензії, контракти тощо.

Основними прийомами документального контролю є: економічний аналіз, перевірка документів за формою і змістом (огляд документів), математична перевірка, зіставлення документів, нормативна перевірка, поопераційна (хронологічна) перевірка, письмові пояснення, письмові запитання.

Аудиторські докази можна отримати шляхом наступних методів:

- ✓ фізичний огляд;
- ✓ пряме твердження;
- ✓ аналіз документів від третіх осіб;
- ✓ аналіз документів від підприємства;
- ✓ арифметичний контроль аудитора;
- ✓ аналітичне дослідження — порівняння з даними: минулих років; майбутніх років; подібних підприємств.
- ✓ усна інформація.

Одним із найбільш доказових джерел інформації є первинний документ, де фіксується кожна господарська операція. Тому особливу увагу слід приділити визначенню підробок в документах.

Після формально-правової перевірки документів вони можуть характеризуватись як доброякісні, тобто правильно оформлені, вірно відображаючи здійснені операції, або як недоброякісні.

Ознаки недоброякісних документів показано на рис. 11.1.

При перевірці аудитор орієнтується на можливі відхилення в облікових даних, які можуть вплинути на достовірність звітних показників.

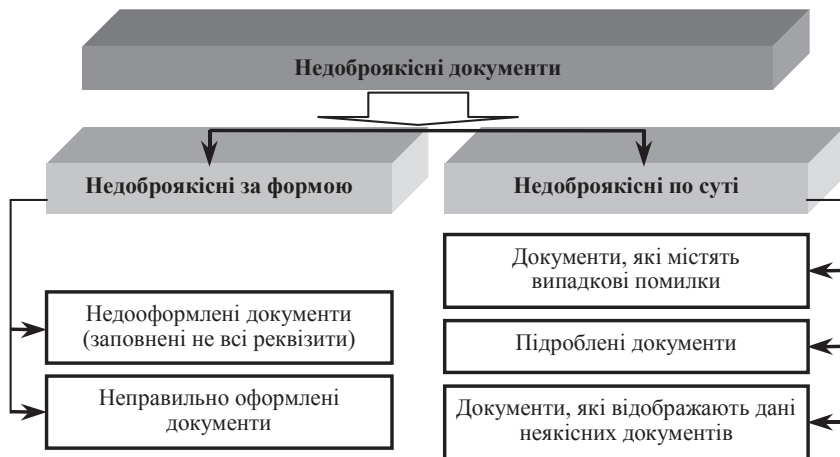


Рис. 11.1. Класифікація недоброякісних документів

До таких відхилень належать:

1. Неадекватні записи в обліку — відображення фінансової інформації в системі рахунків в неповному обсязі (відображення в обліку не всіх, фактично здійснених, господарських операцій).
2. Нереальність облікової інформації.
3. Відсутність дозволу на проведення господарської операції.
4. Неправильне віднесення інформації до певного звітного періоду, несвоєчасне здійснення операцій.
5. Арифметична неточність.

Такі відхилення можуть бути допущені як ненавмисно, так і навмисно.

11.3. Помилки та шахрайство. Виправлення помилок і зміни в облікових оцінках

Викривлення в фінансових звітах можуть бути викликані шахрайством або помилкою. Різниця між шахрайством та помилкою полягає в тому. Що виконана дія, що призводить до викривлення навмисно чи ненавмисно.

Термін **«помилка»** означає ненавмисне викривлення в фінансовій звітності, включаючи пропуск суми або розкриття, наприклад:

— Помилку при збиранні та обробці даних, на основі яких готуються звіти.

— Невірне облікове твердження, зроблене внаслідок пропуску або невірної інтерпретації фактів.

— Помилку в застосуванні облікових принципів щодо вимірювання, визнання, класифікації, подання або розкриття.

Термін **«шахрайство»** означає навмисні дії однієї особи або декількох осіб серед управлінського та найвищого управлінського персоналу, найма них працівників або третьої сторони, при яких застосовується омана для отримання нечесної або незаконної переваги.

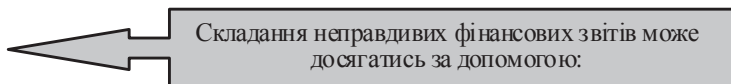
Хоча шахрайство є широким юридичним поняттям, для цілей даного МСА аудитора стосується шахрайство, що спричиняє суттєві викривлення у фінансових звітах. Аудитори не визначають юридично, чи шахрайство дійсно було. Шахрайство, до якого були причетні одна особа чи більше осіб з управлінського чи найвищого управлінського персоналу, називають **«шахрайством управлінського персоналу»**.

Шахрайство, до якого причетні лише наймані працівники суб'єкту господарювання, називають **«шахрайством працівників»**. В обох ви-

падках може бути змова як на самому підприємстві, так і з третьою стороною за межами суб'єкту господарювання¹.

Для аудитора важливі два типи навмисних викривлень: викривлення, що є результатом незаконного привласнення активів, що є результатом неправдивої фінансової звітності, та викривлення, що є результатом незаконного привласнення активів.

Неправдива фінансова інформація базується на навмисних викривленнях, включаючи пропуск сум або розкриття в фінансових звітах, з метою введення в оману користувачів.



✓ Маніпуляції, фальсифікації (включаючи підробки) або внесення змін до облікових записів чи первинних документів, на основі яких готуються фінансові звіти.

✓ Невірне подання або навмисний пропуск в фінансових звітах подій, операцій або іншої важливої інформації.

✓ Навмисне неправильне застосування облікових принципів щодо сум, класифікації, способу подання або розкриття.

Неправдива фінансова звітність часто включає уникнення управлінським персоналом контролю, який справляє враження ефективного функціонування. ***Шахрайство може бути результатом таких дій управлінського персоналу внаслідок уникнення контролю, як:***

1. Здійснення фіктивних записів в журналах реєстрації, особливо в кінці облікового періоду, для маніпулювання фінансовими результатами або досяг

нення інших цілей.

2. Невідповідна корекція припущень та зміна суджень, які було використано під час оцінки залишків на рахунках.

3. Пропуск, дострокове або запізніле визнання у фінансових звітах подій та операцій, що відбулись у звітному періоді.

4. Приховування або не розкриття фактів, що можуть впливати на суми, відображені в фінансових звітах.

5. Участь в складних операціях, структура яких дає невірне відображення фінансового стану або фінансових показників суб'єкта господарювання.

6. Внесення змін в записи та умови, що відносяться до важливих та незвичайних операцій.

¹ МСА 240 «Відповідальність аудитора за розгляд шахрайства під час аудиторської перевірки фінансових звітів». — Міжнародні стандарти, надання впевненості та етики. — К.: ТОВ ІАМЦ АУ «Статус», 2006, с. 372—373.

Неправдивість фінансової звітності може спричинюватись спробами управлінського персоналу приховати доходи, щоб ввести в оману користувачів фінансової звітності через зміну сприйняття ними фінансових результатів та прибутковості підприємства. Таке приховування доходів може розпочинатись з незначних дій або корекції припущень та зміни суджень управлінським персоналом. Тиск та мотив можуть призвести до такого збільшення масштабу подібних дій, коли тиск для досягнення очікувань ринку або бажання максимізувати компенсації, що базуються на виробничих показниках, призводять до того, що управлінський персонал свідомо займає таку позицію, яка веде до неправдивості фінансової звітності шляхом внесення суттєвих викривлень до фінансових звітів. Мотивом для управлінського персоналу деяких підприємств може бути заниження доходів в суттєвих розмірах для мінімізації податків або завищення доходів для отримання банківського фінансування.

Незаконне привласнення активів включає крадіжку активів суб'єкту господарювання і відносно невеликих та несуттєвих розмірах. Тим не менш, в незаконному привласненні активів може брати участь і управлінський персонал, для якого зазвичай легше замаскувати або сховати незаконне привласнення активів так, що це буде важко виявити.

**Незаконне привласнення активів може здійснюватись
багатьма способами, наприклад:**

1. Привласнення грошових надходжень (незаконне привласнення надходжень дебіторської заборгованості або направлення надходжень по раніше списаних заборгованостях на особисті банківські рахунки).

2. Викрадення фізичних активів або інтелектуальної власності (наприклад. Викрадення матеріально-виробничих запасів для власного використання або продажу, викрадення брехту для перепродажу, змова з конкурентом та розголошення за винагороду технологічних даних).

3. Примушення суб'єкта господарювання до оплати неотриманих товарів та послуг (наприклад, оплата фіктивним постачальникам, хабарі від постачальників особам, що відповідають за закупівлі, за завищення цін, виплати фіктивним найманим працівникам тощо).

4. Використання активів підприємства у власних цілях (наприклад, використання активів підприємства як застави для отримання персонального кредиту).

5. Незаконне привласнення активів часто супроводжується невірними або викривленими записами чи документами для приховування факту відсутності активів або використання їх як застави без відповідного дозволу.

Шахрайство включає мотив або тиск для скоєння шахрайства, винайдену можливість цього та пошук пояснення його необхідності. Мотивом для незаконного привласнення активів для деяких осіб може бути наприклад, спосіб життя понад міру своїх фінансових можливостей. Свідоме викривлення фінансової звітності може здійснюватись через зовнішній чи внутрішній тиск на управлінський персонал для досягнення очікуваних (і, можливо, нереальних) доходів зокрема, коли неспроможність досягти фінансових цілей може мати значні наслідки для управлінського персоналу.

Усвідомлена можливість викривлення фінансової звітності або незаконного привласнення активів існує, коли особа вважає, що внутрішній контроль можна обійти тому, що. Наприклад, ця особа користується довірою або знає про конкретні недоліки внутрішнього контролю. Особи можуть знайти раціональне виправдовування для скоєння шахрайства. Деякі особи мають таке ставлення до своїх обов'язків, характеру або етичні цінності, що дозволяють їм свідомо та навмисно поступати нечесно. Разом з тим, навіть чесні в інших обставинах особи можуть піти на шахрайство, якщо середовище, в якому вони знаходяться, має на них значний тиск.

Основна відповідальність за запобігання та виявлення шахрайства покладається на найвищий управлінський та управлінський персонал суб'єкту господарювання. Міра відповідальності найвищого управлінського та управлінського персоналу може різнитись в залежності від суб'єкту господарювання та країни.

Огляд економічних злочинів за 2005 рік (Global Economic Crime Survey 2005), підготовлений компанією Priceuwaterhouse Coopers, показав, що у Росії 50% економічних злочинів здійснюють топ-менеджери компаній. Тоді як у світі цим займається середній менеджерський склад і лінійний персонал (77%). Аудитори зв'язують цю тенденцію, з одного боку, з доброю освітою російських топ-менеджерів, яке дозволяє їм придумувати та реалізувати різні шахрайські схеми, з другого — з загальною слабкістю корпоративного управління, недостатнім контролем управлінського персоналу вищої ланки, власниками та акціонерами. Середні ж збитки від шахрайських операцій у російських компаніях складають 3,1 млн дол., включаючи 1,8 млн дол. від використання службового положення в особистих цілях. Аналогічні дослідження в Україні поки не проводились, але експерти вважають, що ситуація буде схожою¹.

На думку експертів наймінімальніша «злочинська зв'язка» передбачає поєднання керівника, головного фахівця, бухгалтера та внутрішнього аудитора.

¹ Курячая Е. Хлипкие натуры. Психология воровства отечественных менеджеров. — Бизнес. — №9. — 26.02.07, с. 76—79.

Ось чому аудитор повинен дотримуватись принципу професійного скептицизму під час проведення аудиту, вивчаючи можливість існування суттєвих викривлень внаслідок шахрайства, незважаючи на досвід попередньої співпраці з суб'єктом господарювання та інформованості щодо чесності найвищого управлінського та управлінського персоналу.

Під час обговорення необхідно відкинути будь-які прояви впевненості, які можуть мати члени групи з завдання, щодо чесності найвищого управлінського та управлінського персоналу. Обговорення зазвичай складається з:

- обміну думками членів групи, де і як на їх думку фінансові звіти суб'єкту господарювання можуть бути чутливими до суттєвих викривлень внаслідок шахрайства, як управлінський персонал може сфальсифікувати та прихвати сфальсифіковану фінансову звітність, та як активи суб'єкту господарювання могли бути незаконно привласнені;

- розгляду обставин, що можуть вказувати на приховування прибутків та способів, якими користується управлінський персонал для приховування прибутків, що можуть призвести до фальсифікації фінансової звітності;

- розгляду відомих внутрішніх та зовнішніх факторів, що впливають на суб'єкт господарювання та можуть створити мотив або тиск на управлінський персонал чи інших працівників до скоєння шахрайства, або надати можливість скоєння шахрайства та вказати на таку культуру чи середовище, що дозволяють управлінню або іншим працівникам виправдати скоєння шахрайства;

- розгляду ступеню нагладу управлінського персоналу за працівниками, що мають доступ до грошових коштів або інших активів, чутливих до незаконного привласнення.

- розгляду незвичайних або нез'ясованих змін в поведінці чи стилі життя управлінського персоналу або інших працівників, про які стало відомо членам групи з завдання;

- наголошення на важливості постійного дотримування відповідного стану очікування на протязі аудиторської перевірки щодо можливості суттєвого викривлення внаслідок шахрайства;

- розгляду типів обставин, що, при їх наявності, можуть вказувати на можливість шахрайства;

- розгляду шляхів впровадження елементу непередбачуваності в види, час та обсяг аудиторських процедур, що будуть виконуватись;

- розгляду аудиторських процедур, які необхідно підібрати у відповідь на чутливість фінансових звітів суб'єкту господарювання до суттєвих викривлень внаслідок шахрайства, та встановлення, чи є деякі типи аудиторських процедур ефективнішими за інші;

— розгляду будь-яких звинувачень в шахрайстві, про які стало відомо аудиторів;

— розгляду ризиків уникнення управлінським персоналом заходів контролю.

У МСА 250 «Врахування законів та нормативних актів при аудиторській перевірці фінансових звітів» передбачається, що управлінський персонал несе відповідальність за здійснення діяльності суб'єкта господарювання згідно із законами та нормативними актами. На управлінський персонал покладена також відповідальність за запобігання фактам невідповідності законодавству і за виявлення таких фактів.

Наведені нижче політика та процедури, поряд з іншими, можуть допомогти управлінському персоналові виконувати обов'язки із запобігання фактам невідповідності та з виявлення таких фактів:

— Моніторинг змін законодавчих вимог і забезпечення відповідності операційних процедур цим вимогам;

— Запровадження і функціонування відповідних систем внутрішнього контролю;

— Розробка Кодексу поведінки, ознайомлення з ним персоналу та контроль його дотримання;

— Забезпечення наявності у працівників належної кваліфікації та розуміння ними Кодексу Поведінки;

— Моніторинг дотримання Кодексу Поведінки й застосування дисциплінарних заходів до працівників, які його не дотримуються;

— Залучення юридичних консультантів для моніторингу змін законодавчих вимог;

— Введення реєстру основних законів, що їх повинні дотримуватись суб'єкти господарювання в межах своєї галузі, а також реєстру скарг.

Суб'єкти господарювання із великими обсягами діяльності можуть доповнити таку політику та процедури через покладання відповідних обов'язків на:

— службу внутрішнього аудиту;

— аудиторський комітет.

Аудитор не несе і не може нести відповідальність за запобігання невідповідності законодавству. Проте проведення щорічної аудиторської перевірки може мати стримуючий ефект.

При аудиторській перевірці є неминучий ризик того, що деякі суттєві викривлення у фінансових звітах не будуть виявлені, незважаючи на неналежне планування аудиторської перевірки і її проведення згідно із МСА. Ризик збільшується, якщо суттєве викривлення є результатом невідповідності законам і нормативним актам через дію наступних чинників:

— наявність багатьох законів і нормативних актів, що стосуються головним чином поточної діяльності суб'єкта господарювання, і, як

правило, не справляють суттєвого впливу на фінансові звіти та не охоплюються інформаційними системами суб'єкта господарювання, що стосується фінансової звітності;

— на ефективність аудиторських процедур впливають обмеження, властиві внутрішньому контролю, а також застосування тестування;

— багато доказів, отриманих аудитором, є радше переконливими, ніж остаточними;

— невідповідність законодавству може включати дії, спрямовані на приховування (наприклад, підробку документів, навмисне невідображення в обліку операцій, дії вищого управлінського персоналу поза системою контролю або навмисне викривлення інформації, наданої аудиту).

Співробітники фірми повинні бути впевнені у карних заходах за крадіжку. Для цього потрібно інформувати колектив про випадки порушень.

Безпосередньо з крадіжками пов'язане фіктивне банкрутство фірми. Що ж таке фіктивне банкрутство?

Фіктивне банкрутство — це неправдива організаційна заява про фінансову неспроможність виконувати зобов'язання кредиторів, зміст якої не відповідає реальному економічному становищу господарського суб'єкта.

Законодавство України передбачає карну відповідальність за дії, відносно фіктивного банкрутства. Статтею 218 Кримінального Кодексу України передбачається покарання у вигляді штрафу від 750 до 2000 не обкладаємих податками доходів громадян або обмеження волі на термін до трьох років.

З фіктивним банкрутством пов'язано поняття «фіктивна фірма». Нажаль, але українське законодавством не визначено це поняття. Але це не заважає податковим мільціонерам щорічно викривати 4-5 тисяч «фірм-фантомів»¹.

Аналогічне становище і з рейдерством. Закон про рейдерство відсутній, а явище в суспільстві існує².

Враховуючи, що багато власників підприємств часто економлять на системі безпеки або недооцінюють можливу загрозу, для рейдерів відкриваються широкі можливості. Звичайно без допомоги аудиторів сучасному підприємцю не обійтись.

Якщо помилку працівники допускають у зв'язку з неуважністю, перевантаженням, то зовсім інші причини виникнення шахрайства. Як вважає У.Альберт: «Шахрайство може здійснити будь-хто». Воно виникає там, де існує так називає мий «трикутник шахрайства» (див. рис. 11.2).

¹ Чудо чудесное. — Бизнес. — №14. — 02.04.07, с. 6.

² з поняттям «рейдерство» ми вже зустрічались в першій темі.

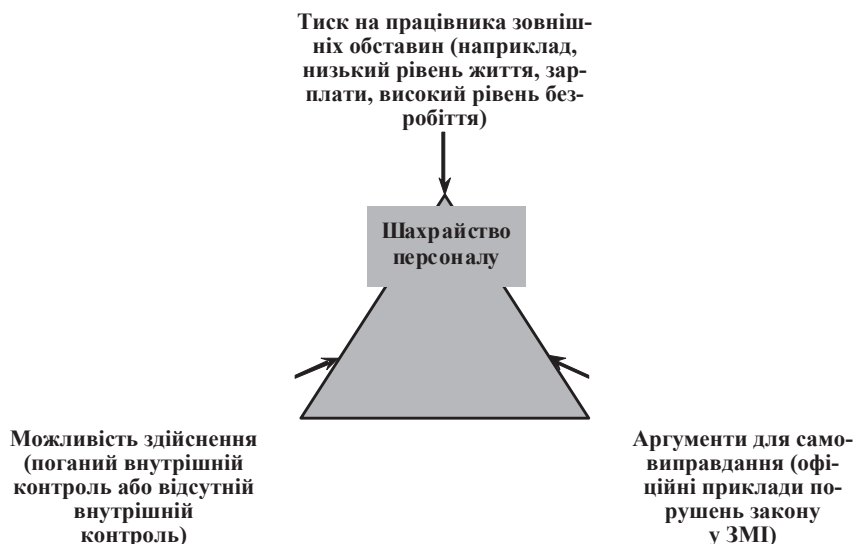


Рис. 11.2. Трикутник шахрайства за У. Альбертом



Крім недоліків самої системи бух обліку та внутрішнього контролю, а також невиконання установлених процедур, *наступні умови можуть збільшувати ризик шахрайства:*

- ✓ сумніви у чесності або компетентності керівництва;
- ✓ незвичайний тиск, який здійснюється як усередині суб'єкта, так і зовні;

- ✓ незвичайні операції;
- ✓ проблеми зі збором достатніх і доречних доказів.

До сумнівів у чесності і компетентності керівництва відносять:

— Керівництво здійснюється однією особою (або небагаточисельною групою осіб); відсутня рада або комітет, ефективно здійснюючі нагляд.

— Суб'єкт господарювання характеризується складною корпоративною структурою, причому складність структури не виправдана.

— Знані недоліки у системі внутрішнього контролю тривалий час не усунюються, незважаючи на те, що це можливо;

— Спостерігається висока плинність кадрів у складі ведучих бухгалтерів і фінансистів.

— Значна переукомплектованість бухгалтерії співробітниками на протязі тривалого часу.

До незвичайного тиску усередині суб'єкта і зовні відносять наступне:

— Спостерігається спад у галузі, зростає кількість банкрутств.
— Оборотний капітал недостатній у зв'язку із зниженням прибутку або швидким розширенням виробництва.

— Якісний склад прибутків погіршується, наприклад, у результаті зростання ризику, пов'язаного з продажем у кредит, змінами у практиці ведення бізнесу або вибором альтернативної облікової політики, при якій відбивається більш високий прибуток.

— Суб'єкту необхідно підтримувати зростання прибутку для підтримки ринкової вартості його акцій у зв'язку із їх передбачаємим розміщенням.

— Суб'єкт здійснив значні інвестиції у розвиток швидкозмінюваної галузі або розширення асортименту продукції.

— Суб'єкт знаходиться в залежності від одного або декількох видів продукції або замовника.

— Фінансовий тиск на головних керівників підприємства.

— На персонал бухгалтерії здійснюється тиск у зв'язку з вимогами підготувати фінансову звітність у незвичайно короткий термін.

До незвичайних операцій відносять:

— Незвичайні операції, особливо наприкінці року, здійснюючі істотний вплив на прибутки.

— Складні операції або методи бухобліку.

— Операції з пов'язаними сторонами.

— Надмірно висока плата за послуги (наприклад, послуги юристів, консультантів або агентів) у порівнянні з обсягом наданих послуг.

До проблем з отриманням достатніх і доречних аудиторських доказів відносять:

— Неадекватні облікові записи, наприклад, неповні файли, велика кількість виправлень у бухгалтерських книгах і рахунках, операції, не відбиті у відповідності із стандартними процедурами, і забалансові контрольні рахунки

— Недостатнє документальне підтвердження операцій, наприклад, відсутність авторизації, підтверджуючих документів наявності виправлень у документах (будь-які проблеми, пов'язані з документацією, придбають більш істотне значення коли вони відносяться до крупних або незвичайних операцій).

— Надмірна кількість різниць між бухгалтерськими записами і підтвердженням третіх сторін, які суперечать один одному, аудиторських доказів, а також не пояснені зміни у коефіцієнтах, що характеризують роботу суб'єкта.

— Ухильні або неаргументовані відповіді керівництва на питання внутрішніх аудиторів.

До складу факторів, які характерні для комп'ютерних інформаційних систем, які пов'язані із вищевказаними умовами і подіями, відносять:

- неможливість отримати необхідну інформацію, записану у комп'ютерних файлах, внаслідок недостатнього документування, захисту записів або устаріванням програми;

- значна кількість змін у програмах, не відбитих документально, не затверджених і не перевірених;

- загальна невідповідність даних комп'ютерних операцій і баз даних, з одного боку, і даних фінансових звітів, з другого.

Американські фахівці з внутрішнього контролю прийшли до висновку, що у 70% випадків шахрайства вища посадова особа працювала на своєму робочому місці практично наодинці, без навіть зовнішнього нагляду з боку колег¹. Тому не без тиску з боку внутрішніх аудиторів у США започатковано так звану систему управління якістю праці (Total quality management), скорочено — TQM.

Тому в системі управління американських фірм та кампаній поступово стала формуватися концепція, за якою відкритість, чесність та взаємна допомога стали носіями певної контрольної функції, перш за все функції саме внутрішнього контролю.

Впровадження системи TQM передбачає досить декларативні, на наш український погляд заходи, такі, наприклад як:

- прийом на роботу людей чесних (?!);

- проведення спеціальної підготовки людей на предмет протистояння шахрайству;

- проведення політики так званих «відкритих дверей» за якою у фірмі не має ні авралів ні шахрайства;

- наявність та виконання всім колективом незалежно від рівня у ієрархії своєрідного фірмового Кодексу честі;

- створення спеціальної програми підтримки співробітників, яка полегшує останнім переборювання тиск зовнішніх обставин;

- формування та щоденна підтримка у колективі стійкої впевненості, що нечесність завжди буде покараною.

При прийомі на роботу нових працівників:

- застосовуються спеціальні тести для виявлення потенційних шахраїв або схильних до шахрайства. У американських банках використовується система CNEХ, для того, щоб впевнитися, що у нових клієнтів або співробітників не було проблем з поверненням позики;

- розроблена система питань, які дозволяється задавати, а які ні, з метою виявлення правди від брехні при прийомі нового персоналу на роботу;

¹ Рижакова О.Б., Редько О.Ю. Організаційно-психологічні засади внутрішнього контролю. Система TQM (США). — Наук. практ. конф. «Внутрішній аудит та управління бізнесом». — К.: 2004, с. 30—33.

— тренінг персоналу щодо дій в разі виявлення будь якої невідповідності або порушення (чотири дії може здійснити робітник:

- 1) доповісти керівництву;
- 2) подзвонити у службу безпеки;
- 3) повідомити службу внутрішнього аудиту;
- 4) набрати номер 008 «гарячої лінії».

— формування відповідної атмосфери в колективі: контрольна атмосфера формується в трудовому колективі перш за все шляхом створення психологічної атмосфери, яку американці називають «політикою відкритих дверей». Остання передбачає можливість бути поміченим будь яким співробітником, бути вислуханим будь яким керівником будь якого рівня (при тому, що ієрархію в управлінні не відмінюють!). Неввічливе ставлення один до одного «автономність» робочого місця, зневажливе відношення старших у ієрархії управління до нижчих за посадою — ось далеко не весь перелік причин шахрайства персоналу. Вільямс, Альбрехт та Вернц (1, с. 352—353) наводять такі цікаві на нашу думку елементи негативної атмосфери у фірмі, які сприяють шахрайству або помилкам чи обману;

— Наявність керівників, які не можуть слугувати взірцем коректної поведінки;

— Наявність керівників з імпульсивним, емоційним характером, які практично нечутливі до людей, а чутливі до роботи;

— Неадекватна заробітна плата;

— Спонтанне планування фінансових показників;

— Нерівноправні відносини в середині фірми (наявність «любимчиків», підлабузників, неконструктивних опозиціонерів);

— Авторитарний стиль керівництва;

— Низький рівень лояльності до фірми як юридичної особи;

— Життя сьогоднішнім днем, виконання виключно короткострокових завдань;

— Надзвичайно суворі правила внутрішнього розпорядку;

— Відсутність зворотного зв'язку від персоналу до керівництва;

— Погані перспективи службового росту;

— Атмосфера ворожої конкуренції (кожен проти всіх);

— Висока плинність кадрів;

— Негативний (брутальний) стиль спілкування тощо.

Кожний з вказаних елементів вносить свій вклад у створення атмосфери, що сприяє або навіть спонукає зловживанням та шахрайству.

Програма допомоги співробітникам (ПДС).

Це досить американський засіб боротьби з потенційними зловживаннями та шахрайством. Перш за все це підтримка співробітників, які намагаються боротися зі своїми особистими людськими шкідливими пристрастями (паління, алкоголізм, наркозалежність, азартні ігри) з одного боку, та фінансова підтримка співробітника для вирішення його сі-

мейних проблем (лікування, навчання дітей, придбання будинку тощо) — з другого. Окрім цього в рамках програм ПДС співробітникам надається безоплатне консультування з питань фінансових вкладень.

Невідворотність покарання. В системі внутрішнього контролю та управління за методами TQM одним з базових психологічних елементів є застосування принципу невідворотності покарання. Страх покарання є одним з наймогутніших гальм для персоналу.

**Послідовність дослідження аудитором можливих порушень
передбачає з'ясування:**

1. Що порушено (статут, інструкція тощо)?
2. Хто порушив (вказати порушника)?
3. Коли порушено (дата або період)?
4. Як порушено (яким способом допущені відхилення)?
5. Чим викликано порушення (причини і умови)?
6. Суттєвість порушення.
7. Інформація клієнту з пропозиціями щодо усунення наслідків порушення та причин його появи.
8. Вибір виду аудиторського висновку в залежності від суттєвості порушення.
9. Факт порушення, помилки, обману.



**Не слід кожену помилку розглядати як
шахрайство, а керівника, топ-менеджера
як правопорушника !!!**

Багато підприємців бажають чесно працювати й виправляти свої помилки. Тому аудитор повинен керуватись П(С)БО 6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах».

11.4. Робочі документи аудитора

Аудитор повинен документально оформити інформацією, яка є важливою з огляду формування аудиторських доказів на підтримку аудиторської думки, а також доказів того, що аудиторська перевірка виконується у відповідності до МСА.

Згідно із МСА 230 «Документація» термін «документація» означає матеріали (робочі документи), підготовлені аудитором (і для аудитора), або одержані ним у зв'язку з проведенням аудиторської перевірки та зберігаються в нього.

Робочі документи можуть бути у формі даних на папері, на плівці, на електронних або інших носіях¹.

Робочі документи:

А) допомагають планувати і проводити аудиторську перевірку;

Б) допомагають здійснювати нагляд і перевірку аудиторської роботи;

В) містять аудиторські докази, отримані в результаті проведеної аудиторської роботи, на підтримку думки аудитора.

Функції робочих документів представлені на рис. 11.3., а їх призначення — на рис. 11.4.

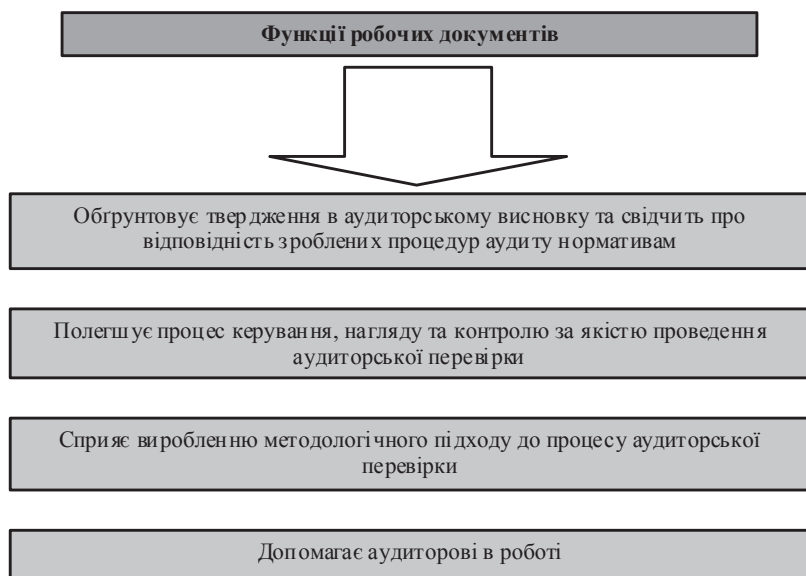


Рис. 11.3. Функції робочої документації

Основною метою підготовки робочих документів є підтвердження того, що аудит був проведений відповідно до прийнятих принципів аудиту. Якщо виникає потреба, аудитор повинен продемонструвати контролюючим органам і в суді, що аудитор був добре спланований і відповідним чином контролювався, що зібрані свідчення достовірні, достатні і своєчасні, і що аудиторський висновок відповідає результатам перевірки².

¹ МСА 230 «Документація». — Міжнародні стандарти, надання впевненості та етики. — К.: ТОВ ІАМЦ АУ «Статус», 2006, с. 357.

² Дорош Н.І. Аудит: методологія і організація. — К.: Т-во «Знання», 2001. с.270.



Рис. 11.4. Призначення робочої документації

Як відмічається у МСА 230 «Документація» аудитор повинен готувати робочі документи, достатньо повні і детальні для забезпечення загального розуміння аудиторської перевірки.

Він також повинен відображати у робочих документах інформацію щодо планування аудиторської роботи, характеру, часу та обсягу виконаних аудиторських процедур, їх результатів, а також висновків отриманих аудиторських доказів.

Робочі документи мають містити пояснення аудитора щодо всіх важливих питань, які потребують висловлення думки, а також висновків аудитора щодо них. Якщо питання стосовно принципів або суджень є складними, в робочі документи треба вносити відповідні факти, що були відомі аудитору на час формування висновків.

Обсяг робочих документів залежить від професійного судження аудитора, оскільки документування кожного питання, що розглядається аудитором, непотрібне й нераціональне. Оцінюючи обсяг робочих документів, що їх треба підготувати і зберігати, корисно з'ясувати, що було б необхідно надати іншому аудиторові, у якого немає попереднього досвіду проведення такої перевірки, щоб він зрозумів виконану роботу і підґрунтя для прийнятих принципових рішень (але не детальні аспекти аудиторської перевірки). Цей інший аудитор зможе зрозуміти детально аспекти перевірки, обговорити їх з аудитором, який підготував робочі документи.

Як відзначається у МСА 230 «Документація» на форму і зміст робочих документів впливають такі чинники:

- характер завдання;
- форма аудиторського висновку;
- характер і складність бізнесу;
- характер і стан системи бух обліку та внутрішнього контролю суб'єкта господарювання;
- потреба (за певних обставин) у керівництві; нагляді й перевірці роботи, яка виконується асистентами;
- використання в процесі аудиторської перевірки конкретних методів та прийомів.

Робочі документи складаються й систематизуються так, щоб вони відповідали обставинам і потребам аудитора при кожній конкретній аудиторській перевірці. Використання стандартизованих робочих документів (наприклад, контрольних листків, зразків листів, стандартної організації робочих документів) може збільшити ефективність їх підготовки і перевірки. Це полегшує делегування роботи й водночас є засобами контролю її якості.

Для збільшення ефективності аудиторської перевірки аудитор може коригуватись графіками, аналітичного чи іншою документацією, підготовленою суб'єктом господарювання. За таких обставин аудитор повинен упевнитись, що ці матеріали підготовлені належним чином.

Згідно з МСА 230 до складу робочих документів входять:

1. Інформація, що стосується розуміння суб'єкта господарювання та його середовища включно із внутрішнім контролем, наприклад:

- інформація, яка стосується правової форми та організації структури суб'єкта господарювання;
- копії важливих юридичних документів, угод, протоколів або витяги з них;
- інформація щодо галузі промисловості, економічного та законодавчого середовища, в якому діє суб'єкт господарювання.

2. Докази процесу планування, включаючи програми аудиту та будь-які зміни до них;

3. Докази розгляду аудитором роботи внутрішнього аудиту і висновки до цього;

4. Аналіз операцій і залишків.

5. Аналіз важливих показників та тенденцій.

6. Ідентифіковані та оцінені ризики суттєвих викривлень на рівні фінансових звітів та тверджень.

7. Опис типу, часу та обсягу аудиторських процедур, виконаних у відповідь на ризики на рівні тверджень, та результати цих процедур.

8. Докази, що робота асистентів була виконана під наглядом і перевірена.

9. Вказівки на те, хто й коли виконував аудиторські процедури.

10. Детальна інформація про процедури, застосовані до компонентів, фінансові звіти яких перевіряє інший аудитор.

11. Копії протоколів спілкування та листування з іншими аудиторами, експертами та іншими третіми сторонами.

12. Копії листів або записів з питань аудиту, повідомлених або обговорених із суб'єктом господарювання, зокрема умови, завдання й суттєві недоліки внутрішнього контролю.

13. Листи з поясненнями управлінського персоналу, одержані від суб'єкта господарювання.

14. Висновки аудитора з суттєвих аспектів аудиторської перевірки, включаючи те, як були розв'язані або враховані винятки незвичайних подій (якщо такі мали місце), виявлені за допомогою аудиторських процедур.

15. Копії фінансових звітів та аудиторського висновку.

У разі повторних аудиторських перевірок деякі папки з робочими документами можна класифікувати як «постійні» аудиторські папки, що поповнюються новою інформацією, важливою для всіх аудиторських перевірок, на відміну від поточних аудиторських папок, що містять інформацію, пов'язану переважно із аудитом за один конкретний період. Деякі автори «постійні» папки ще називають «постійним досьє».

Постійне досьє — це сукупність відомостей про клієнта та копії важливих документів, які визначають його діяльність. Воно використовується у всіх майбутніх перевірках, поки підприємство залишається клієнтом аудитора. Адже для кожної аудиторської перевірки немає необхідності в проведенні повторного огляду ділової документації чи системи обліку, якщо вони суттєво не змінилися. Тому аудитор завжди у наступних перевірках використовує постійне досьє, при необхідності поновлюючи його.

У постійному досьє міститься така інформація:

— засновницька-копії статуту, засновницького договору, свідоцтва про державну реєстрацію, місцезнаходження органу управління, дані про акціонерів, директоріату та секретаріату;

— про підприємство та його діяльність — історія підприємства, основні види його діяльності й розміщення дочірніх підприємств і філій, банківська інформація, схема організації управління, характеристика особливостей бухгалтерського обліку і контролю, схеми послідовності операцій;

— договірні зобов'язання — копії договорів з постачальниками і підрядниками, покупцями і замовниками;

— договорів оренди, про страхування, про надання позик;

— про зовнішні перевірки — копії договорів на проведення аудиторської перевірки і виконання інших робіт; подробиці основних вимог до аудиту та аудиторських послуг, матеріали перевірок податковими інспекціями та іншими органами.

Робочу документацію аудитора класифікують. Найкращу класифікацію, на наш погляд, дає Л.П. Кулаковська (див. рис. 11.5).



Рис. 11.5. Класифікація робочих документів аудитора

Наведена класифікація робочих документів аудитора не претендує на абсолютну повноту і незмінність, оскільки її можна змінювати і доповнювати в залежності від обраних параметрів і детальності групування документів.

Так, деякі зарубіжні вчені поділяють робочі документи на довгострокові та поточні. Виходячи з досвіду німецьких аудиторів, довгострокові документи являють собою систематизований збір документів, які діють протягом тривалого часу і служать для швидкого отримання інформації про основні моменти діяльності підприємства.

До довгострокових документів, наприклад, можна віднести довгостроковий договір на проведення аудиту (строк дії якого більше 1 року), копії засновницьких документів підприємства клієнта та його основних договорів по здійсненню господарської діяльності дані про керівництво та персонал підприємства, про системи бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю, документи по довгостроковому плануванню аудита.

Правильне оформлення документів є не менш важливим, ніж фактичний їх зміст.

По-перше — якщо всі етапи аудиту правильно і своєчасно задокументовані, аудитор може пред'явити необхідні докази своєї правоти у випадку виникнення судових справ.

По-друге — відповідне документування дозволяє скласти більш повне уявлення щодо проведеної роботи, забезпечити ефективний контроль з боку менеджерів і партнерів за роботою спеціалістів аудиторської фірми, а також дозволяє зробити правильні висновки щодо діяльності клієнта протягом стадії аудиту.

По-третє — правильне документування аудиту допомагає оперативно використовувати свідчення попередніх перевірок документи, сформовані іншими спеціалістами.

Вимоги щодо оформлення робочих документів:

1. На першій сторінці кожного робочого документу повинно бути вказано найменування аудиторської фірми, яка провела аудит, найменування підприємства — клієнта, номер і дата укладання договору, згідно із яким здійснюється аудит;

2. Кожний робочий документ повинен мати назву, наприклад «Аудит проведення інвентаризації» тощо.

3. Кожний робочий документ повинен мати свій номерний індекс.

Робочі документи індексують за допомогою різних систем, як буквених, так і цифрових, або різних сполучень цих систем.

4. Сторінки кожного робочого документа повинні бути пронумеровані.

5. В кінці кожного робочого документа вказується прізвище аудитора, який заповнив цей документ, проставляється його підпис і дата (або період) заповнення документа.

Склад, кількість і зміст документів. Які входять до робочої документації аудиту, визначаються аудиторською фірмою самостійно.

Документи, що входять до складу робочої документації аудиту, як правило. **Повинні мати наступні обов'язкові реквізити:**

- найменування документу;
- найменування економічного суб'єкта, в якого проводиться аудит;
- період, за який проводиться аудит;
- дату виконання аудиторської процедури або складання документу;
- зміст документу;
- особистий підпис особи, яка склала або перевірила документ;
- дату перевірки документу;
- посилання на джерело свідчень, включених до документу.

Якщо в робочій документації використовуються умовні позначення (покажчики), то вони повинні бути пояснені.

Необхідно звернути увагу на конференційний характер робочих документів аудитора. Після закінчення аудиту потрібно вити всі необхідні заходи щодо захисту робочих документів.

Робочі документи можуть надаватися у розпорядження сторонніх осіб лише з дозволу клієнта.

Робочі документи повинні містити такі відомості:

- методику, що застосовувалась;
- використані тести;
- одержану інформацію;
- висновки.

Аудитор повинен документувати не кожне спостереження або розгляд, а лише ті з них, які він вважає важливими з його суб'єктивної оцінки.

Робочі документи мають бути складені професійно. Їх оформлення повинно забезпечити доступність для прочитання. Конкретні форми робочих документів визначаються аудиторами (аудиторськими фірмами) з урахуванням специфіки окремих питань аудиту.

Відповідальність за складання кожного документа повинна бути персоналізована. Найбільш коректним представляється сходінко вий підхід до розподілу такої відповідальності.

Безпосередній виконавець — аудитор, який формує вибірку і збирає інформацію, що характеризує об'єкт перевірки, може відповідати за якість змісту робочих документів, повноту збору інформації, її достатність для висновків за результатами аудиту.

Керівник аудиторської перевірки може нести відповідальність за визначення об'єктів аудиту, обсягу вибірки, здійснення контролю за повнотою даних в робочих документах, створених аудиторами в процесі перевірки.

Відповідальність за правильне оформлення поточних і постійних блоків інформації доцільно перекласти на працівника, який контролює встановлену всередині організації форму надання документів

Розподіл відповідальності повинен призводити до доцільного сходинового контролю: самоконтролю особи, яка складає документ, контролю керівника групи за цілісністю блоку документів, які характеризують стан справ в організації в цілому; контролю особи, яка не бере участі в перевірці та яка забезпечує послідовність методики аудиту, що застосовується фірмою.

У МСА 230 звертається увага, що аудиторів слід використовувати відповідні процедури, щоб забезпечити конфіденційність і збереження робочих документів протягом періоду, достатнього для забезпечення потреб суб'єкта професійної бухгалтерської практики, а також, щоб задовольнити правовим та професійним вимогам зберігання таких документів.

Робочі документи є власністю аудитора, а тому після завершення перевірки залишаються у нього.

Хоча на розсуд аудитора частина або витяги з робочих документів і можуть надаватись суб'єктові господарювання, вони не замінюють облікових записів суб'єкта господарювання.

Проте його право власності обмежене етичними нормами та умовами конфіденційності. Робочі документи аудитора не можуть розглядатись як частина фінансової звітності клієнта.

Підсумкову документацію не можна вимагати або вилучати у аудитора (аудиторської фірми), за винятком тільки тих випадків, коли це передбачити рішенням судових і слідчих органів.

По закінченню аудиту робоча документація підлягає здачі для обов'язкового збереження в архів аудиторської організації. Архів повинен бути обладнаний спеціальними залізними шафами, і доступ до них сторонніх осіб має бути виключений. Робоча документація повинна зберігатись скомплектовано в папках (або в електронному вигляді в файлах), які заведено окремо для кожного аудиту або будованого економічного суб'єкта, в зброшурованому вигляді. Збереженість робочої документації і передачу її в архів організує керівник аудиторської організації або особа, уповноважена ним відповідним наказом.

У випадку зникнення або пошкодження робочої документації керівник аудиторської організації наказом повинен призначити службове розслідування

Необхідно мати спеціальну систему фіксування і контролю за прийомом в архів і видачею з нього папок з робочими документами, визначити список осіб, які мають доступ до тих чи інших папок, а також спланувати заходи щодо попередження витікання інформації (контракти з аудиторами щодо нерозголошення комерційної таємниці). *Зручно, що кожна папка, яка зберігається в архіві, буде містити:*


1. Свій ідентифікаційний номер.
2. Певне місце, відведене в архіві.

3. Доказ свого існування, тобто запис в журналі або будь-якому іншому документі, про прийняття на зберігання робочої папки в архів;

4. Опис документів, які зберігаються в даній папці

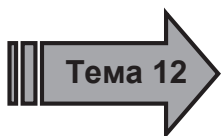
Кожний документ, який входить до робочої документації, повинен мати ідентифікаційний номер.

Доступ до архівних документів повинен бути обмеженим, має бути чітко встановлене не коло осіб, які мають доступ до певних даних. Документи, створені в процесі аудиту, та які містять інформацію щодо замовника, слід розглядати як документи, які комерційною таємницею.



Питання для самоконтролю

1. Дайте визначення аудиторських доказів згідно з МСА?
2. Які види доказів Ви знаєте?
3. Чим відрізняється помилка від шахрайства?
4. Хто і як виправляє помилки в облікових оцінках?
5. Що таке трикутник шахрайства за У. Альбрехтен?
6. Що таке робочі документи аудитора?
7. Які функції та призначення робочої документації?
8. Як класифікуються робочі документи?
9. Чому важливо правильно оформляти робочі документи?
10. Де і як зберігаються робочі документи аудитора?



АУДИТОРСЬКИЙ ВИСНОВОК ТА ІНШІ ПІДСУМКОВІ ДОКУМЕНТИ

В цій главі завершується вивчення питань організації аудиторської перевірки.

На заключному етапі перевірки аудитори повинні надати клієнтові звіти про зроблену роботу та видати висновок стандартного зразку.

Після вивчення цієї глави ви зможете:

- охарактеризувати структуру аудиторського висновку;
- розрізнати види аудиторських висновків відповідно до стандартів аудиту та вимог національних нормативних актів;
- послідовно і логічно висловлювати думку аудитора в аудиторському висновку відповідно до вимог стандартів аудиту;
- складати аудиторські висновки та висновки спеціального призначення за визначеними елементами аудиторського висновку;
- складати звіти про виконання погоджених процедур, завдань та інші підсумкові документи за наслідками аудиту;
- використовувати процедури подання та розгляду результатів аудиту.

12.1. Аудиторський висновок та загальні вимоги до нього

12.2. Структура аудиторського висновку

12.3. Види аудиторських висновків та їх зміст

12.4. Порядок складання та подання аудиторських висновків

12.5. Аудиторський звіт

12.6. Події після дати балансу в аудиторському висновку

12.7. Рішення користувачів звітності за результатами аудиту

12.1. Аудиторський висновок та загальні вимоги до нього

По закінченню аудиторської перевірки аудитор складає два підсумкових документи: аудиторський висновок та звіт про результати аудиторської перевірки.

Головним результатом копіткої роботи аудитора по виконанню договору на аудит фінансової звітності є аудиторський висновок.

Стаття 7 Закону України «Про аудиторську діяльність» дає таке визначення аудиторського висновку.

Аудиторський висновок — це документ, що складений відповідно до стандартів аудиту та передбачає надання впевненості користувачам щодо відповідності фінансової звітності або іншої інформації концеп-

туальним основам, які використовувалися при її складанні. Концептуальними основами можуть бути закони та інші нормативно-правові акти України, положення (стандарти) бухгалтерського обліку, внутрішні вимоги та положення суб'єктів господарювання, інші джерела.

Вимоги до структури, змісту та порядку вибору форми аудиторського висновку щодо фінансових звітів загального призначення викладено у таких документах:

- МСА 700 (переглянутий) «Висновок незалежного аудитора щодо повного пакету фінансових звітів загального призначення»,

- МСА 701 «Модифікація висновку незалежного аудитора»,

- МСА 800 «Висновок незалежного аудитора при виконанні завдань з аудиту спеціального призначення»,

- МСЗО 2400 «Завдання з огляду фінансових звітів»,

- МСЗО 2410 «Огляд проміжної фінансової інформації, що виконується незалежним аудитором суб'єкта господарювання»,

- МСЗНВ 3000 «Завдання з надання впевненості, що не є аудитом чи оглядом історичної фінансової інформації»,

- МСЗНВ 3400 «Перевірка прогнозованої фінансової інформації».

Кожен стандарт має свою мету і свої особливості, але загальними вимогами є те, що аудиторський висновок *повинен містити чітко сформульовану думку* щодо фінансових звітів. Ця вимога впливає з мети проведення аудиторської перевірки, яка полягає *в наданні аудиторіві можливості висловити думку*.

Думка аудитора формується в контексті застосування основи фінансової звітності, а перелічені стандарти аудиту встановлюють більш конкретні та зрозумілі вимоги до процесу формування аудиторської думки.

Цей процес включає оцінку, розгляд та вивчення обставин, які надають аудиторіві достатньої впевненості, що фінансові звіти не містять суттєвих викривлень.

Висновок аудитора призначений для широкого кола користувачів, його оприлюднення є свідченням того, що річний бухгалтерський звіт клієнта як у цілому, так і в усіх частинах відповідає чинному законодавству України, правилам ведення бухгалтерського обліку і є достовірним.

Аудиторський висновок є єдиним комунікаційним каналом між аудитором, зовнішніми користувачами та власниками підприємства, фінансова звітність якого була перевірена аудитором. Аудиторський висновок, по суті, є тим містком, завдяки якому аудитор, що володіє значним обсягом інформації, передає її користувачам в стислому виді.

У відповідності з метою складання аудиторський висновок має наступні призначення:

- стислий, змістовний, цілеспрямований висновок незалежного спеціаліста про фінансову звітність підприємства-клієнта;

- правовий акт, тому, що в визначеному законом випадках лише наданий аудитором висновок є доказом про результати роботи підпри-

ємства-клієнта, якому можуть довіряти збори акціонерів, засновники, податкова адміністрація та інші користувачі фінансової звітності;

— імплікована (логічна) заява аудитора про те, що він професійно, належним чином виконав свої обов'язки і представив об'єктивний висновок про фінансовий стан і результати діяльності підприємства-клієнта.

Через необхідність подання інформації в стислій формі аудиторський висновок перетворився в надзвичайно офіційний набір висловлювань-фраз, кожна із яких має особливе значення. Ці висловлювання схожі на юридичні фрази і називаються «професійною мовою». Будь-яке відхилення від стандартних професійних висловлювань розглядається як значне і може нести в собі важливу додаткову інформацію.

Тому при складанні аудиторського висновку важливо знати наступне:

— форму аудиторського висновку без застережень (безумовно позитивного аудиторського висновку) і значення фраз, які при цьому використовуються;

— випадки, коли видається аудиторський висновок з застереженнями (умовно-позитивний, негативний, відмова від надання висновку) і фрази, які використовуються при їх складанні;

— випадки, коли при наявності висновку без застережень, може бути доцільним включення додаткової інформації — пояснювального абзацу, що підкреслює певний аспект фінансової звітності.

12.2. Структура аудиторського висновку

Суттєві елементи аудиторського висновку визначаються міжнародними та національними нормативами аудиту, міжнародною та національною практикою.

Аудиторський висновок складається у вільній формі, але обов'язково в ньому мають бути наступні розділи:

- заголовок;
- адресат;
- вступ;
- масштаб перевірки;
- висновок аудитора про перевірену фінансову звітність;
- дата аудиторського висновку;
- підпис аудиторського висновку;
- адреса аудиторської фірми.

У розділі **Заголовок** аудиторського висновку підкреслюється, що аудиторська перевірка проводилась незалежним аудитором, вказуються прізвище, ім'я та по батькові аудитора, назва аудиторської фірми. Зазначають повну назву підприємства, яке перевіряється, і час перевірки. Термін «незалежний аудитор» використовується для того, щоб провести

відмінності між аудиторським висновком і звітами, які можуть бути надані іншими особами, наприклад, працівниками підприємства.

У розділі **Адресат** наводиться назва адресата, кому призначений висновок (у відповідності до обставин завдання). Аудиторський висновок повинен бути адресованим відповідним чином, як цього вимагають умови угоди або національні правила. Як правило, аудиторський висновок призначається або акціонерам або раді директорів або Комітету з цінних паперів.

У розділі **Вступ** міститься інформація про склад фінансової звітності та дату її підготовки. Також зазначається, що відповідальність за правильність підготовки фінансової звітності покладається на керівника підприємства та вказують про відповідальність аудитора за аудиторський висновок, який обґрунтовується результатами проведеної перевірки.

Розділ **Масштаб перевірки** дає впевненість його користувачам у тому, що аудиторську перевірку здійснено відповідно до вимог законодавства та норм, які регулюють аудиторську практику та ведення бухгалтерського фінансового обліку. У цьому розділі зазначається, що перевірка була спланована і підготовлена з достатнім рівнем впевненості в тому, що у фінансовій звітності немає суттєвих помилок.

Аудитор дає оцінку помилок у системах обліку та внутрішнього контролю підприємства та їхнього впливу на фінансову звітність. Даючи оцінку суттєвості помилок, аудитор керується МСА 320 «Суттєвість в аудиті».

Потім вказується, що аудитор використовував спосіб вибіркової перевірки інформації і брав до уваги тільки суттєві помилки. Тут же зазначаються принципи бухгалтерського обліку, які використовувалися на підприємстві під час перевірки. Завершує цей розділ положення про те, що в ході перевірки була створена адекватна основа для прийняття висновку за фінансовою звітністю.

У розділі **Висновок аудитора про перевірену фінансову звітність** аудитор повинен чітко і однозначно відобразити думку з приводу того, що фінансова звітність повно і достовірно у всіх суттєвих аспектах подає інформацію про фінансовий стан і результати діяльності підприємства-клієнта згідно з нормативними вимогами щодо організації бухгалтерського обліку і звітності в Україні.

У розділі **Дата аудиторського висновку** аудитор ставить дату на день завершення аудиторської перевірки, а саме в той день, коли керівництво підприємства підписує акт приймання-передачі виконаних аудитором робіт. Дата інформує користувачів про те, що аудитор врахував вплив на фінансову звітність і на аудиторський висновок подій та операцій, що стали відомі йому і які відбулися до вказаної дати. Дата в аудиторському висновку проставляється або перед вступною частиною аудиторського висновку, або біля підпису аудитора.

У розділі **Підпис аудиторського висновку** ставиться підпис директора аудиторської фірми або уповноваженої на це особи, яка має відповідну серію сертифіката аудитора України на вид проведеного аудиту.

В розділі *Адреса аудиторської фірми* вказується адреса дійсного місцезнаходження аудиторської фірми та номер свідоцтва про включення до Реєстру суб'єктів аудиторської діяльності в Україні. Ця інформація може розмішуватися як наприкінці аудиторського висновку, після підпису аудитора, так і в матриці бланку аудиторської фірми.

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

Отже, аудиторський висновок є регламентованим документом і його структура визначається МСА 700 і Вимогами Державної комісії з цінних паперів та фондового ринку України.

12.3. Види аудиторських висновків та їх зміст

Висновок аудитора за результатами аудиту буває різних видів. Класифікація висновків наведена на рис. 12.1.

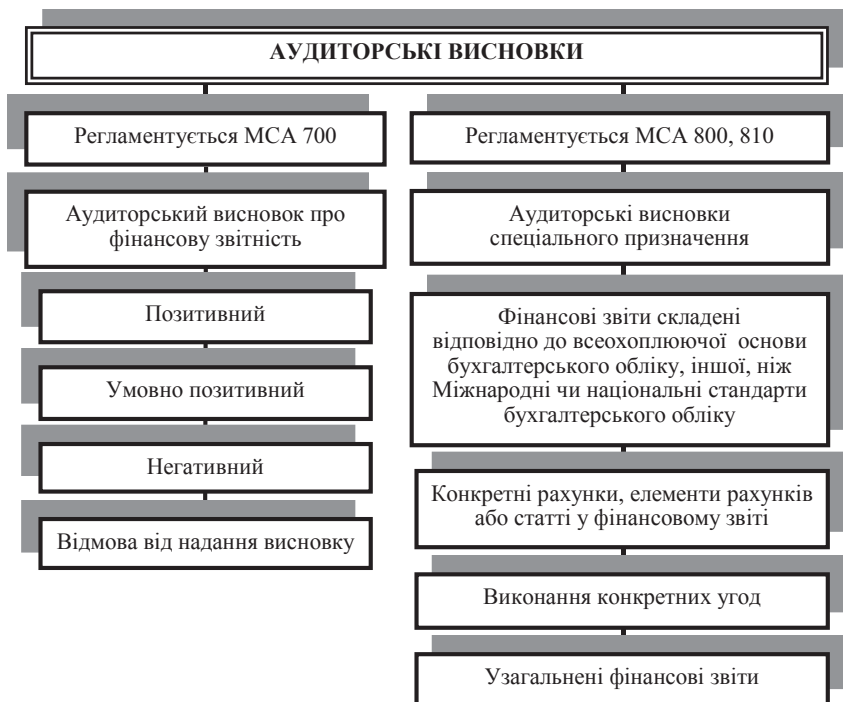


Рис. 12.1. Класифікація аудиторських висновків

Аудитори самостійно обирають форму викладення змісту перевірки, проте заключна частина повинна відповідати встановленим вимогам (табл. 12.1).

Таблиця 12.1

ВИМОГИ ДО ЗМІСТУ АУДИТОРСЬКОГО ВИСНОВКУ

№ п/п	Вид висновку	Типові формулювання думки аудитора
1	Позитивний (існує безумовна позитивна згода)	Підтверджуємо, то надана інформація дає дійсне і повне уявлення про реальний склад активів та пасивів суб'єкта, що перевіряється. Система бухгалтерського обліку, що використовується на підприємстві, відповідає законодавчим та нормативним вимогам. Фінансову звітність підготовлено на основі реальних даних бухгалтерського обліку. Вона достовірно та повно подає фінансову інформацію про Підприємство станом на 01.01.200... р. згідно з нормативними вимогами щодо ведення бухгалтерського обліку та звітності в Україні
2	Позитивний (існує нефундаментальна невпевненість)	У зв'язку з неможливістю перевірки фактів _____ через _____ аудитор не може висловити думку з приводу них моментів. Однак обмеження мають незначний вплив на фінансову звітність та на етап справ у цілому. Підтверджуємо, що за винятком обмежень, які зазначені вище (або які викладені у додатку 1 до аудиторського висновку), фінансова звітність у всіх суттєвих аспектах достовірно та повно подає фінансову інформацію про Підприємство станом на 01.01.200... р. згідно з нормативними вимогами щодо організації бухгалтерського обліку та звітності в Україні
3	Умовно-позитивний висновок (існує нефундаментальна незгода)	Під час проведеної аудиторської перевірки встановлено, що операції проведені з порушенням встановленого порядку. Проте зазначені невідповідності мають обмежений вплив на фінансову звітність і не перекручують загальний фінансовий стан підприємства. Підтверджуємо, що за винятком невідповідностей, викладених у додатку, фінансовий звіт в усіх суттєвих аспектах достовірно та повно подає фінансову інформацію про Підприємство станом на 01.01.200... р. згідно з нормативними вимогами щодо організації бухгалтерського обліку та звітності в Україні
4	Негативний	У результаті проведення аудиту встановлено, що за звітний період підприємством були допущені суттєві порушення і перекручення (дається їх перелік або наводяться у додатку до цього висновку). Допущені порушення суттєво впливають на фінансову звітність підприємства та перекручують реальний стан справ. Фінансова звітність має суттєві перекручення і недостовірне подає фінансову інформацію про Підприємство станом на 01.01.200... р., не виконані вимоги щодо організації бухгалтерського обліку та звітності в Україні (в стислій формі наводиться перелік питань, щодо яких не виконані вимоги з організації обліку). Отже, дані бухгалтерського обліку та фінансової звітності не дають достовірного уявлення про дійсний стан справ на Підприємстві, що склався на 01. 01. 200... р.

№ п/п	Вид висновку	Типові формулювання думки аудитора
5	Відмова від надання висновку аудитора	У зв'язку з неможливістю перевірки фактів, які стосуються (вказати факти) з причини (вказати причини неможливості), не можемо вказати своє професійне судження. Наведені вище моменти суттєво впливають на дійсний стан суб'єкта перевірки в цілому (основному). У зв'язку з відсутністю достатніх аудиторських доказів не можемо видати об'єктивний аудиторський висновок по фінансовій звітності станом на 01.01.200... р

У відповідності до Міжнародного стандарту аудиту (МСА) 700 «Аудиторський висновок про фінансову звітність» аудиторські висновки, залежно від змісту висловленого судження у них, поділяються на дві категорії:

- перша — це *безумовно-позитивний аудиторський висновок*,
- друга — це *модифікований аудиторський висновок*.

До модифікованих висновків належать:

- безумовно-позитивний висновок з пояснювальним параграфом,
- умовно-позитивний висновок,
- негативний висновок,
- відмова від висловлення думки.

Аудитор може надавати безумовно-позитивний висновок, коли виконуються наступні умови:

- 1) облікова політика підприємства відповідає концептуальній основі фінансової звітності та обставинам функціонування підприємства;
- 2) прийняті підприємством облікові оцінки відповідають фактичним обставинам функціонування підприємства;
- 3) інформація, яка представлена у фінансових звітах, є відповідальною, надійною, порівняльною та зрозумілою;
- 4) фінансові звіти дозволяють розкрити та зрозуміти користувачам вплив суттєвих операцій та подій на інформацію, що міститься у фінансових звітах.

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

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

— фінансова звітність складена належним чином за формою, за-твердженою у встановленому порядку.

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

У безумовно-позитивному аудиторському висновку думка аудитора про достовірність інформації фінансової звітності підприємства-клієнта означає, що ця звітність підготовлена таким чином, щоб забезпечити в усіх суттєвих аспектах відображення активів, зобов'язань, власного капіталу на звітну дату і фінансових результатів за звітний період, виходячи з нормативних актів, що регулюють бухгалтерський облік і звітність. За зміст такого документа аудитор повинен нести відповідальність.

Коли фінансова звітність підприємства-клієнта не відповідає вимогам, за яких можливе надання безумовно-позитивного висновку, аудитор повинен правильно кваліфікувати обставини, що призводять до цього. Перелік цих обставин містить наступне:

а) невпевненість, зумовлену:

— обмеженням в сфері аудиту (аудитор не може отримати всю достатню та необхідну інформацію і пояснення);

— обмеженням в часі перевірки, які диктуються клієнтом;

— ситуаційними обставинами (подвійне тлумачення окремих пунктів українського законодавства);

б) незгоду, зумовлену:

— невідповідністю прийнятої облікової політики вимогам стандартів бухгалтерського обліку;

— розходження в думках стосовно відповідності фактів або сум у фінансовій звітності даним обліку;

— незгодою зі способом надання або ступенем розкриття інформації про факти або суми у фінансовій звітності;

— порушенням чинного законодавства;

в) окремих випадок, коли прорахунки та відхилення, виявлені аудитором під час перевірки, було усунуто до моменту складання аудиторського висновку.

Будь-яка фундаментальна невпевненість або незгода є підставою для відмови від надання безумовно-позитивного аудиторського висновку і подальший вибір його виду залежить від рівня невпевненості або незгоди.

Невпевненість або незгода вважаються фундаментальними у тому випадку, коли вплив факторів на фінансову інформацію, що зумовили невпевненість чи незгоду, дуже значний і це може суттєво перевернути дійсний стан справ. Необхідно також зауважувати сукупний ефект усіх невпевненостей та незгоди на фінансову звітність.

За наявності фундаментальної незгоди клієнтові можуть дати негативний аудиторський висновок, а за наявності фундаментальної невпевненості — відмовити у поданні аудиторського висновку.

Наявність не фундаментальних невпевненостей і незгод передбачає складання умовно-позитивного висновку.

Якщо є необхідність у модифікації аудиторського висновку, аудитор необхідно керуватися стандартами і рекомендаціями, які надає МСА 701 «Модифікація висновку незалежного аудитора».

Модифіковані аудиторські висновки — це всі висновки про фінансову звітність, структура яких відрізняється від структури безумовно-позитивного висновку.

Така відмінність може бути у тому, що модифікований висновок включатиме додатково:

— пояснювальний параграф;

— параграф, що впливає на думку аудитора.

Схематично порівняння структур безумовно-позитивного висновку та модифікованих висновків можна побачити з таблиці 12.2.

Таблиця 12.2

СТРУКТУРА МОДИФІКОВАНОГО АУДИТОРСЬКОГО ВИСНОВКУ

Структура безумовно-позитивного висновку	Структура модифікованого висновку	
	Безумовно-позитивний висновок з пояснювальним параграфом, що не впливає на думку аудитора	Умовно-позитивний, негативний, відмова від висловлення думки — висновки, що мають параграф, який впливає на думку аудитора
Заголовок	Заголовок	Заголовок
Адресат	Адресат	Адресат
Вступний параграф	Вступний параграф	Вступний параграф
Відповідальність управлінського персоналу за фінансові звіти	Відповідальність управлінського персоналу за фінансові звіти	Відповідальність управлінського персоналу за фінансові звіти
Відповідальність аудитора	Відповідальність аудитора	Відповідальність аудитора
Аудиторська думка	Аудиторська думка	Параграф, що впливає на думку аудитора
	Пояснювальний параграф, що не впливає на думку аудитора	Аудиторська думка
Інші обов'язки стосовно надання висновку	Інші обов'язки стосовно надання висновку	Інші обов'язки стосовно надання висновку
Підпис аудитора	Підпис аудитора	Підпис аудитора
Дата аудиторського висновку	Дата аудиторського висновку	Дата аудиторського висновку
Адреса аудитора	Адреса аудитора	Адреса аудитора

Порядок визначення форми модифікованого висновку та вимоги щодо його змісту визначається спеціальним МСА 701 «Модифікація висновку незалежного аудитора».

Окремим видом модифікованого висновку визначається безумовно-позитивний висновок з пояснювальним параграфом, який не впливає на думку аудитора. Особливість такого висновку визначається тим, що модифікації (зміни) підлягає не сам висновок, тобто форма висловлення аудитора про фінансову звітність, а лише змінюється його структура.

Інші форми модифікованих висновків пов'язані з тим, що змінюється не тільки структура самого висновку у порівнянні з безумовно-позитивним, але й зміст самого судження аудитора.

Отже, коли говориться про те, що висновок модифіковано, то мається на увазі, що його структура відрізняється від структури безумовно-позитивного висновку.

Разом з тим важно розуміти, що за змістом судження аудитора щодо повного комплексу фінансової звітності, аудиторські висновки можуть бути лише чотирьох видів:

- безумовно-позитивний висновок;
- умовно-позитивний висновок;
- негативний висновок;
- відмова від висловлення думки.

Модифікується текст аудиторського висновку для таких випадків, як:

— питання, що не впливають на думку аудитора, — аудитор повинен модифікувати аудиторський висновок, *додаючи пояснювальний параграф*, що висвітлює: суттєве питання, яке стосується проблеми безперервності діяльності суб'єкта господарювання, існування значної невизначеності, вирішення якої залежить від майбутніх подій та може вплинути на фінансові звіти, інші питання;

— питання, що впливають на думку аудитора, — *умовно-позитивна думка, відмова від висловлення думки, негативна думка*.

Аудитор не в змозі висловити безумовно-позитивну думку, якщо є будь-яка з наведених далі обставин, вплив якої на фінансові звіти (на думку аудитора) є або може бути суттєвим:

- 1) обмеження обсягу роботи аудитора;
- 2) незгода з управлінським персоналом щодо прийнятності обраної облікової політики, методу її застосування або відповідності розкриття інформації у фінансовому звіті.

Обставини, наведені у першому випадку, можуть призвести до висловлення умовно-позитивної думки або до відмови від висловлення думки. Обставини, наведені у другому випадку, можуть призвести до висловлення умовно-позитивної думки або негативної думки.

Умовно-позитивна думка висловлюється, якщо аудитор доходить висновку, що не можна висловити безумовно-позитивну думку, але

вплив будь-якої незгоди з управлінським персоналом стосовно прийнятності обраної облікової політики, методу її застосування або адекватності розкриття інформації у фінансовій звітності або обмеження обсягу роботи аудитора, коли аудитор не може одержати всю необхідну інформацію й пояснення та зібрати достатньо доказів, не є достатньо суттєвим і всеохоплюючим, щоб вимагати від аудитора негативного висновку або відмови від висловлення думки. Умовно-позитивну думку слід висловлювати так: «за винятком² впливу питання, якого стосується інформація».

Відмова від висловлення думки відбувається, коли можливий вплив обмеження обсягу є настільки суттєвим і всеохоплюючим, що аудитор не зміг отримати достатньої кількості аудиторських доказів і, як наслідок, не може висловити думку про фінансові звіти.

Негативна думка висловлюється, якщо вплив незгоди з управлінським персоналом на фінансові звіти є настільки суттєвим і всеохоплюючим, що аудитор доходить висновку, що висловлення умовно-позитивної думки (чи інша модифікація висновку) про звітність не є адекватним для розкриття оманливого чи неповного характеру фінансових звітів.

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

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

Аудиторський висновок спеціального призначення відрізняється від інших видів і форм стандартного аудиторського висновку тим, що його оцінка стосується в основному окремих видів діяльності підприємств та окремих суб'єктів бухгалтерського обліку.

Метою Міжнародного стандарту аудиту 800 «Висновок незалежного аудитора при виконанні завдань з аудиту спеціального призначення» є встановлення положень і надання рекомендацій у зв'язку з аудиторськими завданнями спеціального призначення, зокрема:

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

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

- виконання контрактних угод;

- узагальнені фінансові звіти.

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

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

Висновок аудитора за результатами тематичного аудиту складається за довільною формою, але повинен відповідати вимогам, наведеним у МСА 800, і містити такі розділи:

- з описом характеру тематичної перевірки, яка проводилася;
- з інформацією про методику перевірки;
- з описом роботи, проведеної аудитором.

Аудиторський висновок про фінансову звітність виноситься відповідно до інших правил підготовки висновку про перевірку. Аудитор може дістати замовлення на перевірку фінансової звітності, підготовленої за принципами, які відрізняються від критеріїв і принципів, що використовуються в Україні. В аудиторському висновку щодо такої звітності треба визначити нормативну базу, відповідно до якої складена звітність, і якою мірою вона (звітність) відповідає визначеним критеріям і принципам. Аудитор має так скласти висновок, щоб користувачеві фінансовою звітністю підприємства та аудиторським висновком було зрозуміло з назви або з приміток до неї, що такі документи підготовлені за спеціальними вимогами засновника. Якщо аудитор вважає, що у тексті документів немає відповідних посилань, він повинен зробити відповідні доповнення і роз'яснення до вже підготовленого висновку.

Аудиторський висновок про окремі частини фінансової звітності. Аудитори можуть виконувати перевірки за окремими частинами фінансової звітності підприємства. Такі послуги можуть бути окремими роботами або частинами загальної аудиторської перевірки. У кожному разі дослідження окремих складових фінансової звітності аудитор повинен визначати їх суттєвість щодо усієї звітності, виходячи з цього виносити своє судження щодо окремих її частин.

Аудиторський висновок про узагальнену фінансову звітність підприємства.

Узагальнені фінансові звіти — це звіти, які узагальнюють перевірені аудитором річні фінансові звіти, для інформування груп користувачів, зацікавлених лише в основній інформації про фінансовий стан суб'єкта господарювання і результати його діяльності.

Вони містять менше подробиць і розуміння фінансового стану та результатів діяльності суб'єкта господарювання їх слід читати разом з річним перевіреним аудитором фінансовим звітом.

З метою проведення фінансових аналізів і найефективнішого інформування користувачів клієнт може підготувати звітність, яка показує

його діяльність за кілька років, використовуючи звіти підприємства, на основі яких раніше проводився аудит. Аудитор при складанні аудиторського висновку за узагальнюючою звітністю повинен, крім розділів, передбачених МСА 800, відображати і такі відомості:

- посилання на річну звітність, перевірену аудитором, на основі якої підготовлено узагальнюючу фінансову звітність підприємства;

- дати аудиторського висновку про річну фінансову звітність і виду аудиторського висновку;

- про збіжність змістів інформації про перевірку із змістом інформації узагальненої річної фінансової звітності, підтвердженої аудитором. У разі позитивного висновку про річну звітність і позитивного висновку про узагальнену фінансову звітність підприємства в аудиторському висновку має бути зазначено, що узагальнений фінансовий звіт відповідає річному фінансовому звіту;

- заяву або посилання на відповідний розділ у примірниках до фінансової звітності, де рекомендується з метою кращого розуміння фінансових результатів, а також стану підприємства та виконаної аудитором роботи вивчати узагальнений фінансовий звіт разом з повною фінансовою звітністю та відповідним аудиторським висновком.

До узагальнених фінансових звітів не застосовують формулювання, як «справедливо й достовірно відображають» або «подають достовірно в усіх суттєвих аспектах», оскільки вони не містять усієї інформації, що її вимагає концептуальна основа фінансової звітності.

Аудиторська перевірка виконання контрактних угод. Аудитор може виконувати такі роботи тільки в тому випадку, коли вони пов'язані з обліком, фінансами, економікою, тобто належать до професійної компетенції аудитора.

Виконання контрактних угод (наприклад, договорів про випуск облігацій або кредитних угод), як правило, вимагають у суб'єкта господарювання виконання визначених умов — виплати відсотків, забезпечення визначених фінансових коефіцієнтів, обмеження виплат дивідендів, використання доходів від продажу майна тощо.

Якщо окремі питання, котрі є складовою частиною аудиторського завдання, перебувають поза компетенцією аудитора, аудитор повинен розглянути необхідність використання роботи експерта.

12.4. Порядок складання та подання аудиторських висновків

Практика аудиторської діяльності в Україні показує доцільність оформлення суб'єктами аудиторської діяльності висновку на титульному (т. оцтв му) аркуші з назвою аудиторської фірми (чи ПІБ аудитора — приватного підприємця) та їхніми реквізитами, номер свідо-

цтва про включення в Реєстр суб'єктів аудиторської діяльності, стверджене протоколом засідання АПУ, дата, термін дії.

Висновок аудитора повинен адресуватися відповідно до обставин завдання (акціонерам, раді директорів, кредиторам та т..). Виходячи з цього, доцільно ще в договорі на аудит визначити адресата аудиторського висновку.

Національні закони та нормативні акти України (Цивільний кодекс, Господарський кодекс, Укази Президента України, Постанови Кабінету Міністрів, розпорядження відомств та ін.) вказують, кому повинен адресуватися аудиторський висновок щодо фінансових звітів загального призначення в даній країні.

В аудиторському висновку вказується дійсна адреса аудитора (аудиторської фірми). Цю інформацію можна розмістити як наприкінці аудиторського висновку, після підпису аудитора, так і в матриці бланку аудиторської фірми.

В аудиторському висновку розмежовується відповідальність управлінського персоналу та аудитора шляхом подання в окремому параграфі інформації про відповідальність управлінського персоналу.

Зокрема зазначається, що відповідальність за підготовку та достовірне відображення інформації в фінансових звітах відповідно до застосованої концептуальної основи фінансової звітності покладається на керівництво суб'єкта господарювання.

В окремому параграфі аудиторського висновку вказується, що відповідальністю аудитора є висловлення думки щодо фінансових звітів на основі результатів аудиторської перевірки.

В аудиторському висновку необхідно вказати, що аудит проводився відповідно до Міжнародних стандартів аудиту, пояснити, що ці стандарти потребують від аудитора дотримання етичних вимог та відповідного планування і виконання аудиту для отримання достатньої впевненості, що фінансові звіти не містять суттєвих викривлень.

У висновку аудитор описує виконання аудиторських процедур, порядок їхнього вибору, судження аудитора щодо отримання відповідних аудиторських доказів, чи є вони достатніми та відповідними для висловлення аудиторської думки.

Аудитор висловлює свою думку щодо ефективності внутрішнього контролю, включає оцінку відповідності використаної облікової політики, коректності облікових оцінок управлінського персоналу та детального представлення фінансової інформації.

У параграфі, в якому висловлюється думка аудитора щодо фінансових звітів, вказується концептуальна основа їх складання — Міжнародні стандарти фінансової звітності МСФЗ), національні Положення (стандарти) бухгалтерського обліку (П(С)БО) тощо.

Окремі законодавчі чи нормативні акти державних регуляторних органів можуть вимагати від аудитора або дозволяти йому детально

описувати питання, що надають додаткове пояснення стосовно відповідальності аудитора під час аудиторської перевірки фінансових звітів або стосовно аудиторського висновку. Аудитор може мати додаткові обов'язки щодо висловлення думки про фінансові звіти, або додаткові завдання щодо деяких питань та виконання додаткових процедур.

В Україні державні регулюючі органи — Державна комісія з цінних паперів та фондового ринку (ДК ЦПФР), Національний банк України (НБУ), Державна комісія з регулювання ринків фінансових послуг (ДК РРФП) встановлюють спеціальні вимоги щодо обов'язків аудитора стосовно конкретних додаткових питань під час надання висновку.

Аудиторський висновок від імені аудиторської фірми підписує її керівник або керівник і аудитор, який проводив аудит, оскільки відповідальність за проведений аудит згідно т.19 Закону України «Про аудиторську діяльність» несе аудиторська фірма.

Аудиторський висновок подається в письмовому вигляді (це стосується як документальної копії, так і копії в електронному форматі). Усні та інші форми висловлення висновку можуть бути неправильно розтлумачені без підтвердження письмовим висновком.

Стиль аудиторського висновку повинен бути офіційно-діловим, для якого характерні логічна основа і неприпустимість використання образного викладу змісту, а також послідовність і точність викладу фактів, об'єктивність і чіткість.

Аудиторська фірма повинна надати господарюючому суб'єкту не менше двох перших примірників аудиторського висновку, у тому числі:

- не менше одного примірника у складі вступної, аналітичної та підсумкової частин з додатками бухгалтерської звітності, що була об'єктом аудиту;

- не менше одного примірника у складі вступної та підсумкової частин з додатками бухгалтерської звітності, що була об'єктом аудиту, для представлення зацікавленим користувачам.

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

При наданні «чорнового варіанту» рекомендується використання відповідних приміток, що дає клієнту можливість активної роботи з цим документом і повернення його з відповідними виправленнями. При цьому «чорновий варіант» документу за проектом повинен бути виконаний і наданий клієнту якісно.

У загальному вигляді вимоги, які пред'являються до змісту аудиторських підсумкових документів (аудиторського висновку та звіту) наступні:

- необхідно починати з відомих фактів і заданих обставин, поступово переходити до нової для клієнта інформації;

— звітні матеріали повинні відповідати умовам договору і техніці проведення аудиту;

— дотримання конфіденційності аудиторського звіту та аналітичної частини висновку;

— логічність, стислість, зрозумілість, лаконічність, тактовність записів;

— чіткість тексту, достовірність та однозначність висловлених суджень;

— грамотність і культура оформлення документів;

— всі письмові матеріали, надані клієнту, повинні бути високої якості незалежно від часу надання;

— у вступі приділяється увага структурі і змісту звіту, потім дається його коротке викладення, що допоможе клієнту отримати загальне уявлення про звітні матеріали;

— якщо звіт має розміри, які складні для сприйняття у зв'язку з їх об'ємністю, необхідно виділяти розділи і підрозділи;

— правильне встановлення параметрів сторінок і тексту, високоякісний папір, тверда палітурка і приваблива обкладинка не тільки підкреслять солідність і престиж аудитора, але і зможуть закласти основу для подальших контактів.

До аудиторського висновку додається бухгалтерська звітність господарюючого суб'єкта, яка підлягала аудиту. З метою ідентифікації така звітність повинна бути помічена підписом аудитора або спеціальним штампом аудиторської фірми. Кожен примірник висновку разом з доданою до нього бухгалтерською звітністю є єдиним цілим і повинен бути зброшурований.

Додатки до аудиторського висновку можуть бути представлені у вигляді таблиць. Кожна таблиця повинна мати змістовний заголовок, який розміщують нижче від слова «Таблиця». Слово «Таблиця» і заголовки пишуть з великої літери. Підкреслювати заголовок не рекомендується.

Заголовки граф таблиці треба писати великими буквами, підзаголовки — малими, якщо вони становлять одне речення із заголовком, а якщо вони самостійні — то великими. Ділити таблиці по діагоналі не дозволяється. Друкувати таблиці доцільно через один інтервал, щоб не розтягувати заголовки і підзаголовки граф.

Таблицю розміщують після першого посилання на неї в тексті. Якщо аудиторський висновок містить багато таблиць, то їх розміщують у кінці тексту. В іншому випадку текст таблиці для читання повертають за годинниковою стрілкою. При перенесенні таблиці на наступну сторінку шапку повторюють, над нею пишуть «Продовження табл.» і ставлять її номер. Якщо шапка таблиці громіздка, то її можна не повторювати, а пронумерувати графи і повторити їхню нумерацію на наступній сторінці.

Таблиці нумерують арабськими цифрами. Над правим верхнім кутом пишуть «таблиця» із зазначенням її порядкового номера. Нумерація таблиці передбачає її порядковий номер і питання, досліджувані аудитором, розділені крапкою.

Нумерація аудиторського висновку може бути наскрізною, включаючи текст, таблиці, схеми і додатки. Порядковий номер сторінки проставляють арабськими цифрами в правому верхньому куті (чорними чорнилами). На першій сторінці номер не ставлять. Якщо у висновку є таблиці, рисунки, схеми, розміщені на окремих сторінках, то їх включають до загальної нумерації, а якщо вони розміщені на аркуші формату А4, то їх нумерують як одну сторінку.

Окремі стандарти аудиту не потребують стандартизованої форми висновку для всіх завдань з надання впевненості, але вони повинні ідентифікувати основні елементи, з яких складається висновок незалежного аудитора.

По закінченні і в ході перевірок аудитор робить певні висновки і пропозиції. Висновки, які, як правило, складаються лише з основних елементів, — це стиль «стислої форми». Висновки, в яких докладно описують умови завдання, використовувані критерії, дані, пов'язані з конкретними аспектами завдання, та в деяких випадках рекомендації, а також основні елементи — це стиль «докладної форми».

Будь-які дані та рекомендації чітко відокремлюються від висновку аудитора щодо інформації про предмет перевірки. Аудитор може використати заголовки, номери параграфів, друкарські засоби, наприклад, виділення тексту напівжирним шрифтом та інше, для більшої якості та зручності читання аудиторського висновку.

Якщо аудит призначений через аудиторську організацію, аудиторський висновок розглядається попередньо керівництвом цієї організації. При цьому перевіряють правильність застосування методичних прийомів аудиторського дослідження, формування і обґрунтування доказами результатів, стилю написання та оформлення акта аудитора. Аналогічно перевіряють акт про неможливість проведення аудиту. Якщо висновок не відповідає вимогам, зазначеним в МСА 700 «Аудиторський висновок про аудиторську звітність», то його повертають аудитору на доопрацювання. Висновок аудитора без зауважень аудиторської організації з написом «Розглянуто, головний аудитор, підпис, дата, завірені печаткою» направляють підприємству-замовнику.

Аудитор повинен проставляти дату аудиторського висновку на день завершення перевірки. Дата на аудиторському висновку проставляється в той самий день, коли керівництво підприємства підписує акт його прийому-передачі, Дату в аудиторському висновку проставляють або перед вступною частиною аудиторського висновку, або біля підпису аудитора.

Аудитори (аудиторські фірми) після завершення аудиторської перевірки одночасно зі складанням аудиторського висновку готують і подають замовникові (власникам, акціонерам, керівництву підприємства) звіт у письмовій формі.

Дані, які містяться в звіті аудитора, наводяться з метою доведення до керівництва економічного суб'єкта, що перевіряється, свідчень про недоліки в облікових записах, бухгалтерському обліку і системі внутрішнього контролю, які можуть призвести до суттєвих помилок у бухгалтерський звітності і в порядку внесення конструктивних пропозицій по вдосконаленню систем бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю економічного суб'єкта.

Аудитор зобов'язаний вказати в звіті на всі помилки і перекручення в системі бухгалтерського обліку клієнта, які суттєво впливають на достовірність його бухгалтерської звітності. Аудитор може наводити в звіті будь-яку інформацію, яка стосується проведеного аудиту і фактів господарського життя економічного суб'єкта і яку він буде вважати доцільною.

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

Це не регламентований формат і він може бути у формі як звіту так і рекомендацій, листа керівництву, тощо. Але найчастіше цей документ має форму Звіту.

МСА не встановлюють спеціальних вимог щодо змісту та структури аудиторського звіту. Звіт аудитора перед замовником складають у довільній формі. Його розділи, зміст, кількість додатків не регламентують — кожна аудиторська фірма (аудитор) вибирає зручні для себе і клієнта форми подання інформації.

У практичній діяльності аудитор (аудиторська фірма) як звіт перед замовником найчастіше вибирають форму акта аудиторської перевірки.

Практика, пов'язана з наданням послуг з аудиту фінансової звітності, говорить про виключну важливість попереднього звітування про наслідки аудиту перед клієнтом у формі аудиторського звіту.

За наслідками проведених аудиторських процедур аудитор збирає докази щодо тверджень, які містить фінансова звітність, представлена клієнтом для перевірки. Отримані докази можуть свідчити про існування викривлень у фінансовій звітності, які за своїм характером можуть бути як суттєвими, так і несуттєвими.

Тому, до того моменту, коли буде сформована кінцева форма аудиторського висновку керівництво підприємства повинно прийняти рішення або залишати фінансову звітність без змін, або внести відповідні зміни. Це рішення керівництво підприємства викладає у листі-відповіді.

Терміни подачі аудиторського звіту керівництву та терміни розгляду такого звіту керівництвом обговорюються під час укладання договору на аудит і мають своє відображення у відповідних пунктах договору на аудит.

За структурою аудиторський звіт складається з трьох основних розділів:

1. *Загальні відомості про перевірку.* У цьому розділі наводиться така інформація: підстави для проведення перевірки (назва та номер договору); мета перевірки; обсяг інформації, що перевіряється; терміни проведення перевірки; обсяг та зміст виконаних аудиторських процедур.

2. *Загальна характеристика системи внутрішнього контролю.* У цьому розділі дається узагальнена характеристика як організаційної структури підприємства, його діяльності, так і системи внутрішнього контролю, а також розкриваються основні її недоліки, що можуть мати наслідком існування суттєвих викривлень у показниках фінансової звітності.

3. *Результати виконання процедур щодо отримання доказів стосовно тверджень у показниках фінансової звітності.* Називаються всі виявлені помилки і фінансових звітах та обов'язково надається їх характеристика щодо суттєвості. У підсумку надаються рекомендації щодо можливого виправлення у фінансовій звітності, за якою передбачається надання висновку.

Важлива аналітична інформація та розрахунки наводяться у додатках до аудиторського звіту.

Кожний аудиторський звіт повинен мати такі обов'язкові реквізити:

— реквізити аудиторської організації, а саме: офіційне найменування і юридичну (поштову) адресу аудиторської фірми або прізвище, ініціали й адресу аудитора, який здійснює діяльність самостійно; номер і дату реєстраційного посвідчення; номер і дату видачі сертифіката аудитора;

— реквізити підприємства-замовника, а саме: офіційне найменування і юридичну (поштову) адресу підприємства; номер і дату реєстраційного посвідчення; перелік посадових осіб (прізвища, ініціали, посади), відповідальних за складання бухгалтерської звітності.

Аудиторський звіт адресується замовнику із зазначенням дати складання, підписується керівником аудиторської фірми (або особою, уповноваженою керівником) і аудитором, що проводив перевірку, завіряється печаткою аудиторської фірми. Кожна сторінка аудиторського звіту підписується аудитором, який здійснював перевірку, і завіряється його особистою печаткою.

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

У письмовій інформації аудитора в обов'язковому порядку повинно бути вказано, які із зроблених зауважень є суттєвими, а які ні, чи

впливають або не впливають (чи можуть впливати) перераховані зауваження та недоліки на висновки, зроблені аудитором. У випадку підготовки аудиторською організацією умовно-позитивного висновку, негативного висновку або відмови від висловлення думки в письмовій інформації (звіті) аудитора повинна міститись розгорнута аргументація причин, які призвели до такої думки аудитора.

Письмова інформація (звіт) аудитора може бути передана таким особам:

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

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

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

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

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

12.6. Події після дати балансу в аудиторському висновку

В аудиторському висновку повинна бути проставлена дата його підписання, після якої до висновку не може бути внесено жодної зміни, не обговореної з економічним суб'єктом. Аудиторська фірма зобов'язана підписати аудиторський висновок не раніше дати підготовки фінансової (бухгалтерської) звітності, тобто дати закінчення робіт по складанню цієї звітності економічним суб'єктом.

Згідно МСА 700 аудиторська фірма повинна оцінити невизначені обставини економічного суб'єкта, тобто потенційні майбутні його зобов'язання на неточну відому суму, що являється результатом попередньої діяльності суб'єкта господарювання та суттєво змінює його фі-

нансове становище у порівнянні з тим, яке відображене в підтверджуючій фінансовій звітності.

Невизначені зобов'язання отримали також назву «подальші події».

Невизначеність майбутніх платежів може бути:

- 1) ймовірною;
- 2) розумно можливою;
- 3) малоймовірною.

Для аудитора найбільше значення мають наступні невизначені зобов'язання:

- незакінчені судові процеси (з приводу порушень патентного права, в зв'язку із відповідальністю за якість продукції, що випускається);
- протиріччя з податковими органами з приводу податків;
- гарантії якості продукції;
- невикористані суми акредитивів;
- гарантії по зобов'язанням перед третіми особами.

Перевірка невизначених зобов'язань повинна проводитися вже на перших етапах аудиту. Тестування цих зобов'язань в кінці перевірки являє собою скоріше огляд, ніж початкове вивчення. Для виявлення наступних подій застосовують наступні процедури, наприклад:

- опитування керівництва перевіряє мого суб'єкта про наявність невизначених зобов'язань;
- огляд звітів податкових органів відносно сплати податків;
- аналіз затрат на оплату юридичних послуг, тобто огляд рахунків і звітів юрисконсультів, де можуть згадуватися невизначені зобов'язання, особливо судові процеси;
- отримання підтвердження від юриста, який представляє інтереси клієнта в ході судових процесів, протиріч із податковими інспекторами та інших конфліктів з третіми особами з приводу невизначених зобов'язань;
- огляд інших робочих документів, що можуть мати інформацію о потенційних зобов'язаннях (наприклад, підтвердження із банку може відбивати суму дисконтованих векселів або гарантії по позикам);
- отримання інформації про акредитиви, які діяли на дату складання балансу, і підтвердження про їх використану та невикористану частини.

Для своєчасного виявлення та достовірного відображення у звітності подальших подій важливе значення в аудиторській діяльності надається грамотному застосуванню аудиторами МСА 560 «Подальші події», де надані рекомендації про обов'язки аудитора щодо подальших подій.

За цим МСА термін «подальші події» використовується як для визначення подій, що відбуваються між датою фінансових звітів та датою аудиторського висновку, так і для визначення фактів, виявлених після дати аудиторського висновку.

Визначення термінів, що є датою фінансових звітів, їх затвердження, публікації та датою аудиторського висновку подано нижче.

Дата фінансових звітів — це дата останнього періоду, що описується фінансовими звітами, якою, як правило, є дата останнього балансу у фінансових звітах, що проходять аудиторську перевірку.

Дата аудиторського висновку — це дата, якою аудитор датує свій висновок щодо фінансових звітів, Аудиторський висновок не може датуватися датою раніше тієї, на яку аудитор отримав достатні та відповідні аудиторські докази, на яких він базує свій висновок щодо фінансових звітів. Достатні та відповідні аудиторські докази включають і докази того, що повний комплект фінансової звітності суб'єкта господарювання було підготовлено, а особи, що мають визнані повноваження, визнали свою відповідальність за них.

Дата публікації фінансових звітів — це дата, коли аудиторський висновок та фінансові звіти, які пройшли аудиторську перевірку, стають доступними третім сторонам; цією датою в багатьох випадках може бути дата подання їх до регуляторних органів.

Дата затвердження фінансових звітів — це дата, коли особи, що мають визнані повноваження, оголошують, що вони підготували повний комплект фінансових звітів суб'єкта господарювання (включно з відповідними примітками), та що вони несуть за них відповідальність. У деяких юрисдикціях закони або законодавчі акти ідентифікують осіб або органи (наприклад, директорів), які є відповідальними за прийняття висновку та визначення необхідного процесу затвердження або суб'єкти господарювання виконують свої власні процедури затвердження фінансових звітів з точки зору своєї управлінської структури. В деяких юрисдикціях вимагається кінцеве затвердження фінансових звітів акціонерами до їх офіційної публікації. Датою затвердження фінансових звітів з точки зору даного МСА є перша дата, коли особи, які мають визнані повноваження, приймають рішення, що було підготовлено повний комплект фінансових звітів.

Події після дати балансу стосуються відображення у фінансових звітах сприятливих і несприятливих подій, що відбуваються між датою фінансових звітів (за Міжнародним стандартом бухгалтерського обліку 10 «Події після дати балансу» «*датою балансу*») та датою затвердження фінансових звітів до публікації.

Такі події можуть бути двох типів:

— ті, що надають додаткові докази щодо умов, які існували на дату фінансових звітів;

— ті, що вказують на умови, які виникли після дати фінансових звітів.

Аудиторів необхідно проаналізувати і оцінити подальші події за наступними напрямками:

— від дати фінансової звітності до дати аудиторського висновку;

— від дати аудиторського висновку до дати опублікування фінансових звітів;

— після опублікування фінансових звітів.

Подальші події можуть надати інформацію про ситуації на дату фінансових звітів, що можуть потребувати *коригувань*, або про ситуації, що виникли після дати складання фінансової звітності, які можуть *потребувати розкриття*.

За наслідками подій, що потребують коригування, підприємство зобов'язане внести зміни до окремих статей балансу чи інших звітних форм. Події, що потребують розкриття, не повинні бути відображені в основних формах річної фінансової звітності. З метою забезпечення користувачів звітності повною і достовірною інформацією, як правило, ці події мають бути розкриті в Примітках до річної фінансової звітності.

Згідно розділу «Події, що відбуваються до дати аудиторського висновку» аудитор повинен здійснити процедури, розроблені для одержання достатніх відповідних аудиторських доказів того, що всі події, які відбувалися до дати аудиторського висновку і які можуть потребувати коригування або розкриття інформації у фінансових звітах, були виявлені. Такі процедури потрібно здійснювати якнайближче до дати аудиторського висновку. МСА 560 рекомендує наступні аудиторські процедури для виявлення невизначених зобов'язань, які відбуваються до дати аудиторського висновку:

1) огляд процедур, започаткованих управлінським персоналом для забезпечення визначення подальших подій;

2) ознайомлення з протоколами зборів акціонерів, засідань Ради директорів і інших виконавчих органів, проведених після дати фінансових звітів;

3) запити щодо проблем, які були обговорені на зборах, але протоколи яких ще не готові;

4) ознайомлення з останніми наявними проміжними фінансовими звітами суб'єкта з бюджетом, прогнозами руху грошових коштів та іншими відповідними звітами управлінського персоналу;

5) запити юристам щодо судових справ та позовів;

6) запити управлінському персоналові щодо того, чи відбувалися подальші події, які могли б вплинути на фінансові звіти, наприклад:

а) поточний стан статей, відображених в обліку на основі попередніх або неостаточних даних;

б) чи приймалися нові зобов'язання, чи здійснювалися нові позики, чи укладалися договори про зобов'язання, запозичення або гарантії;

в) чи здійснювався продаж активів;

г) чи відбувається випуск нових акцій або облігацій, злиття або ліквідація;

д) чи були випадки конфіскації державою активів або їх знищення, наприклад, у результаті пожежі чи повені;

е) чи відбулися будь-які зміни у сферах ризику або в додаткових передбачених обставинах;

е) чи були здійснені або розглядається здійснення будь-яких незвичайних бухгалтерських коригувань.

Якщо аудиторську перевірку компонента (підрозділу, філії, дочірнього підприємства) проводить інший аудитор, то головний аудитор повинен розглянути процедури, які здійснювалися іншим аудитором стосовно подій, що відбулися після закінчення періоду. Йому також необхідно проінформувати іншого аудитора про заплановану дату аудиторського висновку.

Якщо аудиторіві стає відомо про події, що суттєво впливають на фінансові звіти, йому слід розглянути, чи були такі події відображені в обліку належним чином і чи відповідно розкрита інформація про них у фінансових звітах.

Всі виявлені наступні події можна віднести до одного з двох типів:

I. Події, що потребують уточнення сум у фінансовій звітності та відповідного розкриття (пояснень).

II. Події, що не вносять змін у фінансову звітність, але потребують розкриття.

Події II типу бувають настільки суттєвими, що можуть вплинути на рішення користувачів фінансової звітності. Проблема закладається в тому, що, наприклад, при випуску акцій, коли інформація про це дійде до користувачів, виплати дивідендів по акціях або їх подрібнення може вже завершитися. Підтвердження аудитором фінансових даних таким чином, що цього не відбувалося, розглядається як введення в оману.

Аудиторська фірма не несе відповідальності за події, що відбулися після дати підписання аудиторського висновку про фінансову звітність. Вона не зобов'язана проводити спеціальні дослідження і роботи по виявленню та аналізу таких подій після завершення аудиту. Відповідальність за інформування аудиторської фірми про подібні події несе керівництво економічного суб'єкта.

До подій, які відбулися після дати складання фінансових звітів і, огляд яких повинен виконати аудитор, зокрема, відносяться:

- істотні зміни в діяльності або фінансовому становищі;
- додаткова інформація відносно статей, відображених в обліку на основі попередньої або неповної інформації;
- здійснення будь-яких незвичайних бухгалтерських коригувань;
- будь-які події (або ймовірність того, що вони відбудуться), які поставлять під сумнів відповідність облікової політики, використаної щодо складених фінансових звітів;
- істотні дії, прийняті радою директорів (нові зобов'язання, нові кредитори, позики, гарантії);
- плани або наміри, які можуть вплинути на балансову вартість або класифікацію активів, або зобов'язань у фінансових звітах (планують продаж чи придбання необхідних активів);

- зміни в стані правових питань, або істотні нові правові питання;
- початок або зміна в стані перевірки, розпочатої органами державного контролю і регулювання;
- нове законодавство або постанова уряду, що впливає на діяльність підприємства;
- випуск нових акцій або облігацій, реорганізація чи ліквідація підприємства;
- відчуження активів державою або знищення (пожежі, повені, інші стихійні лиха).

Аудитор зобов'язаний одержати достатню впевненість у відношенні всіх істотних подій аж до дати складання аудиторського висновку. Він повинен переконатися в тому, що подальші події прийняті до уваги або розкриті у фінансових звітах. В протилежному випадку, аудитор розглядає питання про модифікацію аудиторського висновку.

Активний пошук свідоцтв щодо подій, які відбуваються після дати аудиторського висновку, але до дати опублікування фінансових звітів, не є обов'язком аудитора, але аудитор не повинен нехтувати будь-якою інформацією, про яку він довідався до дати затвердження звіту.

Якщо управлінський персонал не вживає необхідних заходів щодо інформування всіх сторін, які одержали раніше опубліковані фінансові звіти й аудиторський висновок щодо них, про ситуацію, що склалася, і не переглядає фінансових звітів, хоча аудитор вважає за необхідне переглянути їх, аудитор повинен повідомити найвищому управлінському персоналу суб'єкта господарювання про заходи, які буде вжито ним, для запобігання посилення на аудиторський висновок. Такі заходи залежатимуть від юридичних прав та обов'язків аудитора та рекомендацій адвоката аудитора.

Всі дії аудиторської фірми по відношенню до подій і фактів, що відбулися як до дати підписання аудиторського висновку, так і після цієї дати, та всі рішення аудиторської фірми за такими подіями і фактами повинні бути в обов'язковому порядку відображені у робочій документації аудитора.

12.7. Рішення користувачів звітності за результатами аудиту

Користувач результатів аудиту — це юридична чи фізична особа, зацікавлена в достовірності інформації, що підлягала аудиту. Адже саме користувач буде в подальшому приймати відповідні рішення, ґрунтуючись на матеріалах аудиту, вважаючи звітну інформацію за достовірну.

В кожного користувача різні економічні інтереси, тому всі вони зацікавлені мати найбільш достовірну інформацію про реальний стан суб'єкта господарювання.

Підприємства, наприклад, найбільше цікавить оцінка ефективності господарських операцій; власників і акціонерів — прибутковість вкладених ними капіталів і рівень ризику їх можливої втрати; кредиторів — можливість своєчасного погашення заборгованості; інвесторів — наскільки ефективно працюють вкладені ними господарські засоби; державні органи — як суб'єкти підприємницької діяльності виконують свої зобов'язання перед державою.

Усі учасники аудиту також переслідують різні цілі.

Ціль аудиторів — формулювання та висловлення думки про достовірність і відповідність фінансової звітності суб'єкта господарювання даним його бухгалтерського обліку. *Ціль власників* — отримання всього спектра достовірної інформації, необхідної для управління підприємством, уникнення штрафних санкцій, запобігання порушень законодавства. *Інвестори* цікавляться ризиком, який властивий інвестиціям, і доходами від інвестицій, їм необхідна інформація, яка допомагає визначити, що необхідно робити: купувати, утримувати або продавати. *Акціонери* зацікавлені в отриманні інформації, що дає їм можливість оцінити здатність підприємства виплачувати дивіденди; працівники суб'єкта господарювання зацікавлені в отриманні інформації відносно стабільності та прибутковості роботодавця, їх також цікавить інформація, яка дає можливість оцінити здатність підприємства забезпечити належний рівень оплати праці, пенсій і зайнятість. *Позикодавці* суб'єкта господарювання зацікавлені в отриманні інформації, що дає можливість визначити чи будуть позики та нараховані відсотки своєчасно повернуті. *Постачальники та інші кредитори* зацікавлені в отриманні інформації, що дає можливість визначити чи будуть своєчасно погашені суми заборгованості перед ними. *Інші клієнти* суб'єкта господарювання проявляють зацікавленість відносно безперервності діяльності підприємства, особливо у випадках, коли вони мають довготривалі угоди з підприємством або залежать від нього. *Уряд та урядові установи* зацікавлені в розміщенні ресурсів, і, таким чином, у діяльності підприємства, інформація про господарюючі суб'єкти необхідна для регулювання їх діяльності, формування податкової політики, отримання статистичних даних про національний дохід тощо.

Відповідно до ст. 17 Закону України «Про аудиторську діяльність», користувачі інформації мають право виступати замовниками на проведення аудиту та виконання інших аудиторських послуг, установлювати обсяги та напрями аудиту в межах повноважень, визначених законодавством, установчими документами або відповідними договорами.

Максимальні повноваження при визначенні обсягу аудиту має власник, а представники державних контролюючих органів і контрагенти — лише в межах, наданих їм законодавством або визначених угодами.

Крім зовнішніх регулюючих або наглядових органів, яким аудитор надсилає інформацію з питань аудиту суб'єкта господарювання, ауди-

тор повинен вчасно повідомляти таку інформацію, яка має значення для самого управління й виявлена в процесі аудиторської перевірки фінансових звітів. Це дає можливість особам, що відповідають за управління, вжити відповідних заходів.

Надання рекомендацій щодо інформування управлінського персоналу з питань аудиту обговорено в МСА 260 «Повідомлення інформації з питань аудиту найвищому управлінському персоналу».

Цим МСА визначено форми повідомлення інформації. Аудитор може повідомляти інформацію управлінському персоналу усно або письмово. На це впливають наступні фактори:

- розмір, операційна структура, організаційно-правова форма суб'єкта господарювання і процес повідомлення інформації на суб'єкті господарювання, де проводиться аудиторська перевірка;

- характер, чутливість і важливість інформації з питань аудиту, яка має значення для управління;

- домовленість щодо регулярних зустрічей або звітування про інформацію з питань аудиту, яка має значення для управління;

- обсяг постійних контактів та контакти, які підтримує аудитор з управлінським персоналом.

Якщо управлінська структура суб'єкта господарювання чітко не визначена, то аудитор повинен узгодити із замовником, кому треба повідомляти важливу для управління інформацію з питань аудиту. З цією метою МСА рекомендують до листа-зобов'язання включити:

- опис форми, в якій буде повідомлятися інформація з питань аудиту, що має значення для управління;

- зазначення відповідних осіб, яким буде повідомлятися така інформація;

- зазначення будь-якої інформації з конкретних питань аудиту, яка має значення для управління, а отже, її треба повідомляти згідно з попередньою домовленістю.

У будь-якому випадку вся інформація з питань аудиту, яка має значення для управлінського персоналу, в усній чи письмовій формі, повинна бути задокументована в робочих документах аудитора.

Після закінчення аудиторської перевірки керівництво підприємства також повинно вчинити ряд дій для реалізації матеріалів аудиту. До них, зокрема, відноситься:

- складання «Проекту» Рішення за матеріалами аудиту»;

- розгляд його на Загальних зборах (акціонерів, учасників тощо);

- складання довідок, необхідних для пояснення окремих питань користувачам аудиторського висновку;

- передача матеріалів аудиту: висновок чи звіт — замовнику; висновок зацікавленим користувачам; публікація у періодичній пресі.

За результатами аудиторської перевірки фінансово-господарської діяльності підприємства власник-замовник аудиту приймає управлін-

ські рішення щодо ліквідації негативних явищ, які проявилися в порушеннях технологічної дисципліни у виробничому процесі, недотримання законодавства і нормативних актів у розрахункових і трудових відносинах. Крім того, ці управлінські дії спрямовані на здійснення профілактичних заходів для забезпечення збереження активів, власного капіталу та їх раціонального використання.

Результати аудиторської перевірки, як правило, попередньо обговорюються у трудовому колективі.

Організаційно-розпорядчими документами, що видаються за результатами аудиту є накази і розпорядження.

Наказ видається в тих випадках, коли в процесі аудиту виявлені серйозні порушення законодавства, фінансової дисципліни у діяльності підприємства, його окремих підрозділів або окремих працівників. Складається наказ із констатуючої і наказової частин. У констатуючій частині викладається зміст результатів аудиту, відмічаються позитивні і негативні сторони діяльності підприємства. Наказова частина містить рішення про результати аудиту.

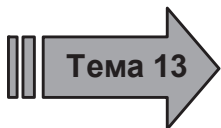
Розпорядження, що видаються за результатами аудиту фінансово-господарської діяльності, складає власник у тих випадках, коли виявлені незначні недоліки і порушення, не пов'язані з корисними цілями окремих працівників і не є причинами матеріальних збитків.

Наказ або розпорядження підписує власник-замовник аудиту після ретельного вивчення аудиторського звіту і аудиторського висновку, пояснення осіб, відповідальних за фінансово-господарську діяльність підприємства та матеріально відповідальних осіб, у яких виявлені нестачі цінностей.

Матеріальні збитки, завдані працівниками підприємства і виявлені в процесі аудиторської перевірки, повинні бути відшкодовані відповідно до встановленої матеріальної відповідальності.

Питання для самоконтролю

1. Які підсумкові документи складаються за результатами аудиту?
2. Охарактеризуйте структуру аудиторського висновку.
3. Які види висновків складаються та які відмінності між ними?
4. За яких обставин аудитор може відмовитися від видачі аудиторського висновку?
5. Назвіть розділи аудиторського звіту та охарактеризуйте їх.
6. Яка різниця між висновком і звітом аудитора?
7. У яких випадках складається безумовно позитивний висновок?
8. За яких обставин аудитор складає умовно позитивний висновок?
9. У яких випадках аудитор може скласти негативний аудиторський висновок?
10. Які рішення користувачі звітності приймають за результатами аудиту?



СИСТЕМА КОНТРОЛЮ ЯКОСТІ ПРОФЕСІЙНИХ АУДИТОРСЬКИХ ПОСЛУГ

При вивченні цієї теми Ви дізнаєтеся, яким чином здійснюється контроль за якістю наданих аудитором послуг, вплив їх на репутацію аудиторської фірми. Методика оцінки якості наданих аудиторських послуг регулює МСА 220 «Контроль якості аудиторської перевірки» вивчивши його зможете зрозуміти мету та порядок контролю за роботою аудиторської фірми та компетентності її працівників з питань надання якісних аудиторських послуг.

- 13.1. Побудова внутрішньої системи контролю якості аудиторських послуг
- 13.2. Зовнішній контроль якості аудиторських послуг
- 13.3. Відповідальність суб'єкта аудиту
- 13.4. Огляд європейського досвіду організації контролю якості аудиторських послуг

13.1. Побудова внутрішньої системи контролю якості аудиторських послуг

Система контролю якості аудиторських послуг ґрунтується на надбаннях світової аудиторської практики, проте важливо зауважувати й особливості процесу становлення аудиторської діяльності в Україні. Запровадження в нашій країні МСА, дотримання їх вимог та у зв'язку із суспільною значністю професії аудитора визначне значення набувають питання контролю якості роботи аудитора.

Оцінюючи результати якості роботи аудиторів, треба враховувати особливості їх діяльності, результативність якої виявляється в досягненнях всього колективу зазвичай через певний час. Велике значення мають також і показники індивідуальної результативності роботи. Від якості роботи аудиторів залежить престиж фірми, імідж і всі показники роботи підприємства — прибуток, фонд заробітної плати, а також економічний стан клієнтів аудиторського підприємства, престиж фірми.

Якісна робота аудиторів — це робота, виконана на основі принципів аудиту відповідно до нормативних актів.

Аудит — складний технологічний процес, в якому беруть участь аудитор, який має сертифікат і несе повну відповідність за стан перевірки, та експерти фірми.

Отже, суб'єктами контролю якості роботи є сертифікований аудитор та експерти.

Основною метою контролю якості роботи аудитора є забезпечення відповідності здійснення аудиторської перевірки загальноприйнятим стандартам. У МСА 220 «Контроль якості аудиторської перевірки» розкрито методичні рекомендації щодо контролю роботи аудитора. Зокрема:

- а) з політики та процедур аудиторської фірми стосовно роботи в цілому;
- б) з процедур стосовно роботи, дорученої асистентам під час проведення аудиту.

У вступі до МСА 220 надані основні терміни і підкреслюється, що політика і процедури контролю якості повинні бути реалізовані як на рівні аудиторської фірми, так і на рівні окремих аудиторських перевірок.

В МСА 220 вживаються наступні терміни.

Аудитор — це фізична особа, яка несе остаточну відповідальність за аудит.

Аудиторська фірма — це партнери фірми, які надають аудиторські послуги, або один приватний аудитор-практик, який надає аудиторські послуги.

Персонал — це всі партнери та фахівці, задіяні в аудиторській діяльності фірми.

Асистенти — це працівники, які беруть участь в аудиторських перевірках, але не є аудиторами.

Питання контролю якості аудиторських послуг на сьогодні регулюється і здійснюється на різних рівнях.

1. Заходи контролю якості на рівні професійної організації, акредитованої АПУ:

— затвердження стандартів і відповідних рекомендацій для аудиторів (аудиторських фірм);

— складання програми перевірки якості, погодженої членами організації;

— забезпечення професійної компетенції осіб, залучених до перевірок;

— освітні і дисциплінарні заходи тощо.

2. Елементи системи контролю якості на рівні внутрішньофірмового контролю.

За МСА 220 мета політики контролю якості аудиторських робіт складається з таких чинників:

Професійні вимоги — співробітники аудиторської фірми повинні додержуватися принципів аудиту, тобто принципів незалежності, чесності, об'єктивності, конфіденційності та професійної поведінки.

Компетентність — аудиторську фірму слід комплектувати персоналом, який досягнув певного рівня професійної кваліфікації та компетенції і який виконує з необхідною ретельністю норми, необхідні для виконання його професійних обов'язків.

Призначення на проведення аудиту — проведення аудиту фахівцями аудиторського підприємства, які мають необхідний досвід і рівень професійної підготовки.

Розподіл обов'язків — потрібен належний рівень керівництва, контролю та аналізу роботи на всіх стадіях і етапах процесу аудиту.

Отримання консультацій, пов'язаних із аудитом — у разі необхідності аудитор повинен звертатися по консультацію до представників інших, не аудиторських професій, як до тих, які працюють в аудиторській фірмі, так і до спеціалістів інших підприємств.

Залучення і утримання клієнтів — необхідне проведення аналітичної роботи для забезпечення впевненості клієнтів щодо оцінки репутації підприємства для залучення потенційних клієнтів.

Гнучкість політики — гнучкий постійний моніторинг і забезпечення адекватності й ефективності внутрішньої політики та процедур контролю якості робіт.

Важливіми напрямками контролю якості аудиторської перевірки є:

- спрямованість роботи аудиторського колективу;
- контроль за поточною діяльністю;
- огляд роботи, виконаної членами аудиторського колективу.

Спрямованість роботи аудиторського колективу містить як розподіл обсягу запланованих робіт відповідно до їх рівня складності, а також рівня знань і практичного досвіду членів робочої групи, так і роз'яснення для спеціалістів (молодших аудиторів), які беруть участь у перевірці їх обов'язків, а також мети запланованих аудиторських процедур.

Контроль за поточною діяльністю охоплює: оцінку правильності розуміння членами аудиторського колективу отриманих завдань, підтвердження виконаної роботи відповідно до плану аудиторської перевірки і відсутності випадків неетичної поведінки; отримання інформації про суттєві факти, що впливають на перебіг аудиторської перевірки (з'ясування необхідності коригування загальної стратегії аудиту, а також зміни аудиторської програми); узгодження різних суджень членів аудиторського колективу.

Огляд роботи вважається основним елементом контролю якості. Робота, виконана одним з аудиторів, повинна бути оцінена спеціалістом щонайменше такого ж рівня.

Основним завданням огляду роботи, виконаної членами аудиторського колективу, є: отримання доказів, що робота виконана відповідно до аудиторської програми; виконана робота й отримані результати належно документально оформлені; в робочій документації відображені всі суттєві зауваження, що виникли під час перевірки; мета запланованих аудиторських процедур досягнута, зроблені за результатами роботи висновки правильні, а судження аудитора ґрунтуються на цих висновках.

Для отримання високої якості аудиту потрібне дотримання таких заходів:

- ✓ навчання і перепідготовка аудиторів;
- ✓ розробка й удосконалення аудиторських нормативів;
- ✓ самоконтроль;
- ✓ розробка ефективної системи контролю якості всередині аудиторської фірми;
- ✓ наявність жорсткої системи зовнішнього контролю якості аудиторських послуг.

Підвищення внутрішньої культури на аудиторській фірмі вимагають від керівника прийняти на себе всю відповідальність за систему контролю якості. З цією метою керівник має заохочувати і стимулювати розвиток внутрішньої культури на фірмі, проводячи семінари, офіційні чи неофіційні співбесіди, пояснювати, надсилати інформаційні листи тощо. Всі ці заходи необхідно викласти у внутрішніх документах фірми, навчальних матеріалах і включити їх до процедур атестації персоналу.

Керівник аудиторської фірми несе відповідальність за систему контролю якості в межах своїх повноважень. Він постійно здійснює контроль за роботою аудиторів, на всіх стадіях аудиторської перевірки (від планування до узагальнення інформації) незалежно від виду аудиторських послуг (аудит фінансової звітності, аудиторські тематичні перевірки, аудит відповідальності, управлінський аудит). **Одночасно, залежно від розміру та операційних характеристик фірми, керівник фірми може:**

- доручити організацію та здійснення контролю якості одному з аудиторів як доповнення до його посадових повноважень;
- визначити особу, відповідальну за систему якості фірми;
- створити підрозділ контролю якості;
- прийняти виконання повноважень контролю якості повністю на себе.

Основний аудитор у процесі проведення аудиторської перевірки повинен постійно контролювати і спрямовувати роботу, яка виконується асистентами, тобто персоналом, який відрізняється за професійним рівнем від основного аудитора. На відміну від асистента, основний аудитор несе повну відповідальність за виконання аудиту. Асистенти, яким передається робота, повинні бути відповідним чином проінструктовані щодо їх відповідальності та цілей процедур, які вони мають виконати, про діяльність компанії і можливі облікові аудиторські проблеми, котрі можуть вплинути на суть, час проведення і масштаб аудиторських процедур. Важливим елементом передачі аудиторських повноважень є письмова програма аудитора.

На аудиторів і співробітників фірми, які виконують контролюючі функції, під час проведення аудиту покладаються наступні обов'язки:

— здійснювання контролю за процесом роботи для визначення того, що:

— асистенти мають необхідні знання і компетентність для належного виконання отриманих ними завдань; асистенти розуміють завдання керівництва фірми стосовно порядку проведення аудиторської перевірки;

— робота виконується згідно з загальним аудиторським планом і програмою перевірки;

— володіти інформацією щодо всіх важливих справ з питань ведення бухгалтерського обліку і порядку проведення аудиту, які виникають під час проведення аудиту, оцінити їх значущість і, коли потрібно, змінити план і програму аудиту;

— вирішувати спірні питання в професійних дискусіях співробітників фірми, організовуючи відповідні консультації для них.

Контроль якості аудиторських послуг залежно від суб'єкта здійснення поділяється на зовнішній і внутрішній.

У західній практиці функції зовнішньої перевірки в різних країнах здійснюється за аналогією з перевітками у США — державними органами та (або) суспільними організаціями. В Україні зовнішній контроль можливий з боку Співки аудиторів України, Аудиторської палати України або за їх дорученням з боку іншої аудиторської фірми.

Внутрішній контроль якості повинен бути організований на самій аудиторській фірмі, тому такий контроль ще називають внутрішньофірмовим.

Внутрішній контроль передбачає: контроль основного аудитора за роботою своїх асистентів, контроль за роботою аудитора з боку адміністрації, контроль адміністрації фірми за кваліфікаційним рівнем персоналу та дотриманням ним етичних норм.

Внутрішній контроль за якістю роботи аудиторів може бути *залежним*, якщо його виконують працівники свого підприємства, і *незалежним*, якщо його здійснює інший аудитор-партнер, не пов'язаний з клієнтом щодо аудиту.

Контроль якості аудиту залежно від часу поділяють на види:

- ✓ попередній (превентивний);
- ✓ поточний (оперативний);
- ✓ ретроспективний (наступний).

Попередній контроль якості аудиту здійснюють на початку аудиторської перевірки, на стадії розподілу роботи і підготовки програми; поточний — безпосередньо у процесі проведення аудиту й управління роботою підлеглих членів бригади; ретроспективний — після завершення аудиторських процедур як вивчення і аналіз виконаної роботи по суті та з оформленням результатів.

Попередній контроль за роботою асистентів (молодших аудиторів) здійснюють керівники аудиторських груп, коли розподіляється робота

і видається програма дій. Основне призначення попереднього контролю якості аудиту полягає у забезпеченні передумов для аудиторської перевірки на високому рівні. Контрольними моментами при цьому є якість нормативно-правового та методичного забезпечення аудиторів, оснащення технічними засобами, забезпечення трудовими ресурсами і висока кваліфікація аудиторів.

Поточний контроль якості аудиторської перевірки потрібно здійснювати за ієрархічним принципом, тобто наголошувати на оперативному контролі роботи аудиторів у процесі перевірки на будь-якому організаційному рівні. Якість аудиту значно підвищується, якщо посилити відповідальність кожного керівника групи аудиторів за роботу його підлеглих. Керівник аудиторської фірми звітується про діяльність усіх аудиторів (за роботу фірми), керівник робочої аудиторської групи відповідає за результат роботи старших аудиторів, які відповідають за роботу асистентів (молодших аудиторів). Реалізація конкретних функцій на кожному ієрархічному щаблі у процесі аудиторської перевірки забезпечує безперервний, оперативний контроль якості аудиту, його відповідність положенням статуту аудиторської фірми та вимогам чинного законодавства.

Під час ретроспективного контролю якості аудиту основну увагу зосереджують на адекватності відображення аудиторських доказів у звітах аудиторів. Крім того, постає питання оцінки ефективності аудиторської перевірки, — необхідності поєднання витрат на її здійснення і відповідних результатів. Керівник аудиторської групи перевіряє результати роботи асистентів та інших аудиторів, представник адміністрації — аудиторської групи в цілому.

Джерелами інформації при здійсненні контролю якості слугують: аудиторський висновок; аудиторський звіт; робочі документи аудитора; документи клієнтів та інша доказова інформація, що використовується при перевірках.

Залежно від широти охоплення перевірками, які проводять аудиторі, контроль аудиторською фірмою за якістю робіт поділяється на:

- ✓ контроль аудиторського завдання;
- ✓ загальний контроль роботи конкретного аудитора.

Контроль аудиторського завдання здійснюється в процесі проведення кожного окремого етапу аудиту. Його мета — забезпечення планування аудиту на професійному рівні та належне виконання всіх аудиторських заходів. Для належного контролю аудиторських завдань необхідно складати їх таким чином, щоб забезпечити кваліфіковане виконання контрольних заходів. Роботу рекомендується видавати персоналу, який має певний досвід і достатню кваліфікацію, а також проводити з ним інструктаж щодо конкретних робочих програм.

Обов'язковою умовою забезпечення якісного виконання аудиторських послуг є відповідальне ставлення виконавців до здійснення

окремих аудиторських завдань. Контроль за конкретними деталізованими аудиторськими програмами здійснюють досвідчені аудитори таким чином: безпосередньо наглядають за процесом роботи і надають допомогу менш досвідченим помічникам; вся виконана робота перевіряється особою, безпосередньо відповідальною за дане завдання; у разі особливої складності завдання найважливіші частини перед оформленням звіту перевіряються досвідченим аудитором, який не брав участі у виконанні даного завдання.

Загальний контроль — це адміністративні заходи, спрямовані на створення передумов для високоякісного проведення аудиту. Відповідальність за здійснення даного контролю лягає на адміністрацію фірми. Загальний контроль передбачає ряд норм і правил. Це, передусім, незалежність персоналу фірми від клієнтів. Працівники фірми зобов'язані повідомляти керівництву фірми, чи не працювали вони раніше у клієнтів; вони не повинні вступати у стосунки з клієнтами, які ставили під сумнів незалежність працівника.

Для досягнення якісного виконання аудиторського завдання керівництву фірми необхідно мати впевненість, що весь персонал фірми, який входить до призначеної групи із завдання, має необхідні навички, що дають йому змогу працювати з достатньою компетентністю; робота розподілена між персоналом на підставі рівня технічної підготовки й досвідченості, необхідних у конкретному випадку. Елемент системи контролю якості «людські ресурси» повинен також охоплювати такі питання:

- наймання (прийняття на роботу);
- оцінювання роботи персоналу;
- кваліфікація;
- компетентність;
- можливість кар'єрного зростання;
- посадові підвищення;
- винагороди;
- оцінювання потреб персоналу.

Весь персонал аудиторської фірми ознайомлюється з політикою та процедурами контролю якості, щоб мати обґрунтовану впевненість у тому, що політика і процедури є зрозумілими й застосовуються на практиці.

Персонал зобов'язаний постійно проходити належне навчання. З огляду на це визначають вимоги до перервного навчання, проводять навчання на робочому місці за допомогою досвідчених аудиторів, дають аудиторам методичні рекомендації і матеріали, які містять нові свідчення, проводять регулярні збори персоналу фірми.

Суттєве значення для якості контролю має наявність можливості у персоналу консультуватися зі спеціалістами, тому аудиторська фірма повинна брати на роботу не тільки аудиторів, а й спеціалістів іншого

фаху (наприклад, з електронної обробки даних, оподаткування, юрис-тів), а також співпрацювати з незалежними спеціалістами і надавати працівникам вільний доступ до необхідної літератури.

Самоконтроль — це здійснення контрольних функцій щодо проведеної роботи відповідно до нормативів та інших нормативних документів самими працівниками фірми незалежно від їхньої посади.

Ст. 20 «Спеціальні вимоги» Закону України «Про аудиторську діяльність» присвячена регламентації випадків, у яких забороняється проведення аудиту, з огляду на максимальне забезпечення якості аудиту та дотримання його незалежності від замовника. Положеннями Закону визначаються *обставини, за яких проведення аудиту заборонено*:

1) якщо розмір надання винагороди за надання аудиторських послуг не враховує необхідного для якісного виконання таких послуг часу, належних навичок, знань, професійної кваліфікації та ступінь відповідальності аудитора;

2) аудитором в інших випадках, за яких не забезпечуються вимоги щодо його незалежності.

Членам адміністративних, керівних та контролюючих органів аудиторських фірм, які не є аудиторами, а також засновникам, власникам, учасникам аудиторських фірм забороняється втручатися в практичне виконання аудиту в спосіб, що порушує незалежність аудиторів, які здійснюють аудит. Це дає змогу мінімізувати тиск на аудитора і вплив на формування його думки щодо перевіреної звітності.

Розглянемо процедури що забезпечують внутріфірмову політику контролю якості аудиторських послуг:



1. Призначити у фірмі співробітника або групу працівників, які будуть керувати та розв'язувати питання з обраної політики.

2. Визначити обставини, за якими буде доречним документальне оформлення питань, що розв'язуються.

3. Встановити правило вимоги консультування у авторитетних джерелах в необхідних випадках.

4. Ознайомити персонал всіх рівнів з політик та процедурами у фірмі.

5. Інформувати персонал про те, що від нього очікують знання політики.

6. При навчання чи підвищенні кваліфікації, при нагляді за ходом аудиторської перевірки постійно наголошувати на необхідності **незалежного мислення**.

7. Своєчасно інформувати персонал про ті суб'єкти господарювання, до яких особливо слід дотримуватися принципів незалежності, для

чого вести та актуалізувати **перелік** таких об'єктів (дочірні, материнські, асоційовані компанії, тощо), зробити такий **перелік доступним** до персоналу, у тому числі і новим особам, що поступили на роботу, встановити **процедури повідомлення персоналу про зміни** у переліку.

8. Періодично збирати письмові пояснення від персоналу про факт знання політики фірми щодо незалежності, про заборону інвестиційних операцій протягом року, про те, що політика не порушувалась персоналом а заборонені операції з боку персоналу не здійснювалися.

9. Надати особам, що здійснюють контроль за незалежністю відповідні адміністративні повноваження та покласти на них відповідальність за дотримання принципів незалежності персоналом та вчинення відповідних процедур.

10. Періодично перевіряти стосунки фірми з клієнтами на предмет можливої шкоди незалежності аудиторської фірми.

Одночасно не слід забувати Кодекс законів України про працю та загальні конституційні норми, прав та свобод громадян України.

Процедури найму працівників будуть слідує:

1. Розробити програму кадрового забезпечення фірми з урахуванням необхідної кількості працівників та їх кваліфікації з огляду на кількість клієнтів на поточну дату та на перспективи зростання (або зменшення).

2. У Програмі кадрового забезпечення визначити:

- Джерела наявності кандидатів у працівники;
- Способи встановлення контактів з потенційними працівниками;
- Специфічні способи визначення потенційних працівників;
- Способи зацікавлення потенційних працівників (мотивація) та їх інформування про аудиторську фірму;
- Способи відбору потенційних працівників з метою пропозиції з працевлаштування.

3. Інформувати працівників, що займаються наймом про кадрові потреби та цілі найму, надати таким особам повноваження щодо найму та відповідальність за прийняті рішення.

4. Стежити за ефективністю програми кадрового забезпечення та періодично її оцінювати на предмет дотримування основних положень, періодично перевіряти результати найму працівників щодо вирішення кадрових проблем.

5. Встановити кваліфікаційні вимоги і розробити рекомендації для оцінювання потенційних працівників **на кожному кваліфікаційному рівні**, а саме:

- Визначити загально людські якості особи (порядність, агресивність, слухняність, хист до професії, тощо);
- Визначити професійні досягнення та досвід (освіта, особисті досягнення, досвід роботи, особисті інтереси, прагнення професійного росту, тощо).

- Встановити перелік документів, що підтверджують кваліфікації кандидатів у працівники аудиторської фірми (резюме, заява на прийом на роботу, співбесіда, документи про освіту, особисті рекомендації третіх осіб, рекомендації від попередніх роботодавців.

6. Розробити спеціальні рекомендації на випадок прийняття на роботу родичів вже працюючих у фірмі осіб, родичів чи співробітників клієнта фірми, колишніх працівників фірми, що виказали бажання повернутися до фірми знову.

7. Розробити інформаційні матеріали (брошура, рекламні проспекти, тощо) для інформування про кадрову політику фірми.

8. Ввести програму ознайомлення з фірмою нових працівників та правила сприяння їх адаптації для вже працюючих співробітників.



ПРОФЕСІЙНЕ ЗРОСТАННЯ ПРАЦІВНИКІВ. ПРОЦЕДУРИ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ

1. **Встановити вимоги** (правила) щодо безперервної професійної освіти працівників аудиторської фірми, для чого:

- Покласти відповідальність за професійне зростання на одного з персоналу (групу) в аудиторській фірмі;

- Забезпечити кваліфіковану перевірку програм підвищення кваліфікації працівників фірми;

- Забезпечити наявність інформаційних матеріалів доступних до будь якого з персоналу, особливо новачків, щодо професійних обов'язків та перспектив у аудиторській фірмі;

- Заохочувати участь працівників фірми у зовнішніх програмах професійного навчання, *включаючи самостійне навчання*;

- Заохочувати участь працівників фірми у роботі професійних громадських організаціях, визначити можливість сплати членських внесків за рахунок фірми;

- Проводити моніторинг програм підвищення кваліфікації з метою їх оцінки та відповідності завданням, цілям та практичній роботі фірми.

2. **Забезпечити** персонал постійною професійною інформацією шляхом:

- Розповсюдження матеріалів загального характеру (інтересу) з питань обліку, аудиту, права, інформаційних технологій, тощо;

- Своєчасно доводити до відома персоналу законодавчі вимоги які стосуються роботи фірми та роботи клієнтів фірми;

- Забезпечити персонал інструкціями, що містять знання про політику та процедури фірми з технічних питань (наприклад, застосування МСА);

▪ Створити та постійно поновлювати на фірмі бібліотеку або інші інформаційні засоби, що містять професійну літературу або публікації фахівців для внутрішнього користування у фірмі.

3. Заохочувати персонал з набуття знань у спеціалізованих сферах діяльності клієнтів фірми (промисловість, цінні папери, інформаційні технології, тощо).



**ПОСАДОВІ ПІДВИЩЕННЯ.
ПРОФЕСІЙНА КАР'ЄРА
У АУДИТОРСЬКІЙ ФІРМІ**
/ процедури/

Безумовно кар'єрне зростання працівника має верхню межу. Особливо важко рости у фірмах, де чисельність невелика а сам власник фірми є і директором, і працюючим аудитором. Про те слід пам'ятати, що відсутність можливостей для кар'єрного зростання зменшує мотивацію, особливо для осіб у віковому інтервалі від 20 до 40 років.

Існує і інше правило, за яким фахівці поступово втрачають мотивацію для ефективної праці, а саме:

➤ У віці **від 25 до 30 років** людина формується як фахівець. При цьому її перше місце роботи зазвичай накладає відбиток в уявленні молодшої особи як треба правильно та ефективно працювати.

➤ У віці 30 — 35 років людина сформована як фахівець і головним мотивом кар'єри становиться матеріальний;

➤ Від **35 до 40 років** фахівець намагається знайти роботу, яка йому особисто подобається (організація, предмет занять, рівень відповідальності, тощо) не завжди пов'язану з ростом матеріальних стимулів;

➤ Вік **40 — 45 років**, акценти переносяться на стабільність працевлаштування, впевненість у майбутньому, дещо втрачається кар'єризм;

➤ Вік **від 45 років** і вище — бажання влаштуватися на роботу яка б давала високий матеріальний стимул, мала мінімальну відповідальність і на такій роботі бажано допрацювати до пенсійного віку. З'являється надзвичайна обережність, консерватизм у оцінках та небажання брати на себе відповідальність.

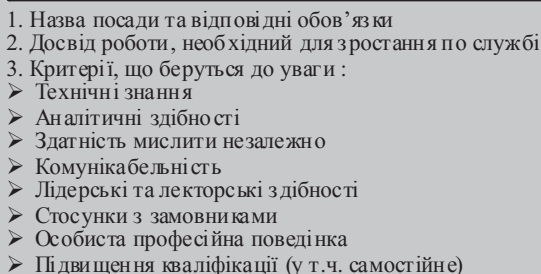
Примітка. Дослідження ООН встановили, що якщо людина отримавши вищу освіту працює на одні посаді більше 5 років і займається одними й тими ж операціями — її кваліфікації втрачається на 50%, більше 10 років — на 75%, більше 15 років — кваліфікація за освітою дорівнює нулю (при умові що фахівець ніколи не підвищує свою кваліфікацію).

Знадобиться і знання так званої «норми керованості Грейкунаса», яка визначає мінімальну та максимальну кількість безпосередньо підлеглих для одного керівника:

$$GNM = 5 + (-) 2$$

тобто максимальна кількість підлеглих, яких керівникові можливо «охопити» безпосередньою увагою за фізіологічною нормою **дорівнює семи особам, а мінімальна — трьом.**

МСА 220 передбачає, що в аудиторській фірмі обов'язково повинні мати місце посадові інструкції з описом обов'язків, кваліфікації, прав, ділових якостей, необхідних для підвищення у посаді для кожного рівні працівників аудиторської фірми, зокрема:

- 
1. Назва посади та відповідні обов'язки
 2. Досвід роботи, необхідний для зростання по службі
 3. Критерії, що беруться до уваги :
 - Технічні знання
 - Аналітичні здібності
 - Здатність мислити незалежно
 - Комунікабельність
 - Лідерські та лекторські здібності
 - Стосунки з замовниками
 - Особиста професійна поведінка
 - Підвищення кваліфікації (у т.ч. самостійне)

В практиці роботи вище керівництво аудиторської фірми повинно оцінювати роботу персоналу та сповіщати про його успіхи.

Для цього можна започаткувати систему оцінки роботи працівника, вести особисті справи персоналу, періодично аргументовано сповіщати співробітника про його професійні успіхи та можливості професійного зростання. В умовах вітчизняного правового поля досить важко визначити посаду працівника за відповідним класифікатором професій. Про те це проблема може бути вирішена, якщо запровадити певну ієрархію вже існуючих спеціальностей, диференціювавши їх на відповідні рівні — молодший фахівець, спеціаліст, старший спеціаліст, провідний спеціаліст, головний спеціаліст.

Слід також мати на увазі, що професійне зростання робітника аудиторської фірми повинно супроводжуватися не тільки ростом його гонорару (заробітної плати) але і розширенням (підвищенням) відповідальності за власну роботу та роботу підлеглих.

На жаль в Україні існує здебільш негативний досвід застосовування такого американського принципу, коли працівників, особливо вищої ланки, роблять акціонерами (співзасновниками) компаній. Існує також і проблема з фахівцями, які, працюючи у аудиторській фірмі самостійно (або за кошти фірми та за сприянням її керівника) отримали сертифікат аудитора. Після чого такі працівники часто виходять зі складу аудиторської фірми але, на жаль часто-густо разом з клієнтурою свого роботодавця. Причина в цьому одна — ринок аудиторських послуг в країні відсутній і клієнт працює з особою, яку знає буквально в обличчя. Це дає такій особі, кваліфікація якої цілком влаштовує клієнта, можливість знизити ціну аудиторських послуг та стати самостійним суб'єктом аудиту для такого клієнта, яком байдуже, хто з ним працює — головне якість послуг, які він отримує.

До речі щодо спеціалістів аудиторської фірми, то зарубіжний досвід вказує, що мінімальна структура фахівців суб'єкту аудиту зазвичай (див. рис. 13.1) має наступний вид

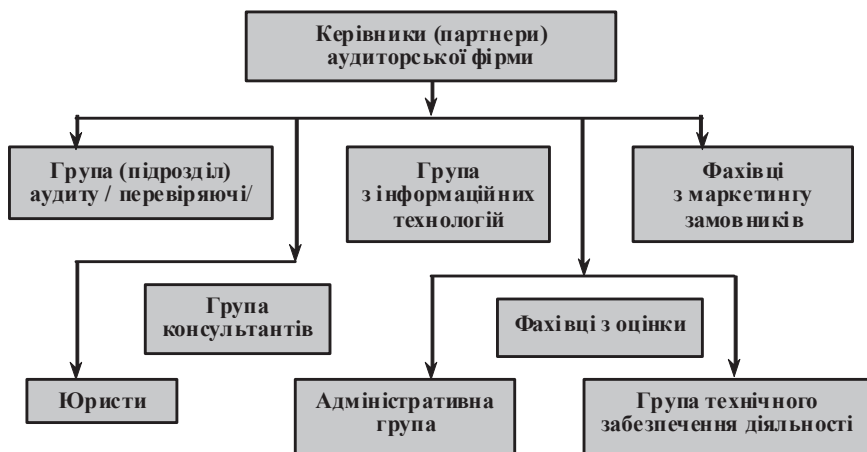


Рис. 13.1. Приблизна структура аудиторської фірми.

Безумовно можлива безліч варіантів організації аудиторської фірми але в принципі наведений приклад відображає основи організації аудиторської практики.

Але кому ж конкретно доручити виконати завдання по перевірці чи консультації? Ці питання часто стоять перед керівництвом аудиторської фірми. Кодекс та МСА 220 дають певні рекомендації щодо Політики доручення завдання:

1. Необхідно встановити рівновагу в аудиторських кадрах між їх кваліфікацією, професійним ростом та практичним використанням.

2. Для досягнення такого балансу необхідно брати до уваги:
- ✓ Обсяг та складність аудиторської перевірки
 - ✓ Наявність персоналу
 - ✓ Потребу у спеціальних знаннях
 - ✓ Наявний час для виконання завдання
 - ✓ Безперервність роботи
 - ✓ Необхідність періодичної ротації виконавців
 - ✓ Можливість навчання в ході роботи
3. МСА рекомендують призначити відповідальну особу, яка буде нести відповідальність за призначення та розстановку кадрів для перевірки.



ПОЛІТИКА: Треба в достатній мірі направляти роботу, здійснювати нагляд і контроль над роботою на всіх рівнях, щоб забезпечити обґрунтовану впевненість у тому, що робота що виконується відповідає відповідним стандартам якості.

ПРОЦЕДУРИ:

1. Необхідно розробити процедури по планування аудиторської перевірки, а саме:

- Призначити відповідальних за планування
- Підготувати попередню інформацію
- Розробити Робочу програму перевірки
- Визначити потребу у виконавцях
- Попередньо оцінити необхідний для виконання роботи час
- Розглянути поточні економічні умови що можуть впливати на клієнта і, як результат, на аудиторську перевірку.

2. Передбачити процедури по забезпеченню стандартів якості аудиторських послуг фірми:

- Розробити рекомендації щодо змісту та форми робочих документів
- Використовувати стандартні форми документів
- Розробити процедури усунення розбіжностей у професійних судженнях виконавців

3. Запровадити навчання на робочому місці під час проведення аудиторських перевірок *. Для цього необхідно за МСА 220:

- Залучати асистентів до як найбільшої кількості ділянок перевірки
- Наголошувати на важливості розвитку навичок управління персоналом
- Проводити моніторинг виконання доручень з метою визначення відповідності працівників вимогам щодо професійного досвіду та кваліфікації.

**Примітка. Вітчизняний досвід свідчить, що публічне навчання аудиторів чи асистентів безпосередньо у замовника вкрай негативно сприймається персоналом останнього а веде до низької оцінки якості послуг та кваліфікації аудиторів.*



КОНСУЛЬТУВАННЯ : ПОЛІТИКА ТА ПРОЦЕДУРИ ЇЇ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ

ПОЛІТИКА: Аудиторська фірма повинна мати чітку політику щодо отримання консультацій в самій фірмі або за її межами з фахівцями, що мають відповідний досвід.

ПРОЦЕДУРИ:

1. **Головне завдання** — визначити ділянки роботи або ситуації, де необхідне консультування персоналу фахівцями вищого класу (або користування беззаперечно авторитетними джерелами).

2. Призначити конкретних фахівців, які будуть нести відповідальність за надання консультацій для персоналу аудиторської фірми у визначених ситуаціях або по важливих ділянках роботи.

3. Визначити обсяг документації за результатами консультування, зазначити, у яких випадках слід таку документацію зберігати, вести тематичні папки (файли) для довідок.

4. Забезпечити вільний доступ будь якого співробітника до відповідної довідкової літератури.

5. Зберігати та актуалізувати технічні нормативи (стандарти) у тому числі і спеціальні з різних галузей господарювання.

6. Практикувати звернення до групи (підрозділу) професійних організацій або заключити угоду з іншими фірмами чи суб'єктами з метою отримання консультацій.

МСА 220 рекомендує надання консультацій персоналу аудиторської фірми з наступних питань або у наступних випадках практики аудиту (див. рис. 13.2.)

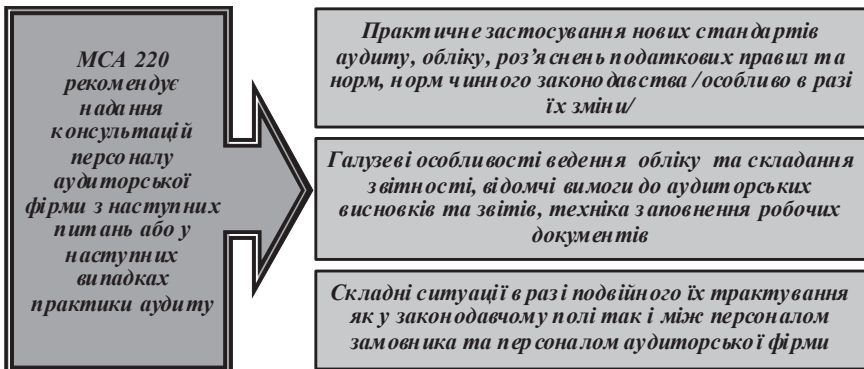


Рис. 13.2. Рекомендації МСА 220 щодо надання консультацій персоналу аудиторської фірми



ПРИЙНЯТТЯ ТА ЗБЕРЕЖЕННЯ КЛІЄНТІВ ПОЛІТИКА ТА ПРОЦЕДУРИ

Це одне з проблемних питань для вітчизняного аудиту в контексті контролю якості аудиторських послуг.

За МСА 220 аудиторській фірмі необхідно... оцінювати потенційних клієнтів і постійно переглядати оцінку наявних клієнтів. Вирішуючи питання про прийняття нових клієнтів (або їх збереження в якості таких) треба враховувати незалежність фірми і можливість належного обслуговування клієнта та порядність його управлінського персоналу».

Для цього необхідно встановити процедури оцінювання потенційних клієнтів, оцінити на предмет продовження співпраці з ними, **встановити відповідну особу** з числа свого персоналу на яку покласти відповідальність щодо управлінського рішення по прийняттю потенційного клієнта в якості постійного.

ПРОЦЕДУРИ ОЦІНЮВАННЯ ПОТЕНЦІЙНОГО КЛІЄНТА

1. Отримати та переглянути фінансові звіти потенційного клієнта, які вже оприлюднені, проміжні фінансові звіти, податкові декларації, тощо.
2. Здійснити запити до третіх осіб стосовно наявної інформації про потенційного клієнта, про його власників та управлінський персонал. За звичай такі запити подають банкірам, юридичним радникам, інвесторам та іншим контрагентам клієнта, які можуть мати такі відомості.
3. Здійснити контакт з попереднім аудитором. У останнього спробувати отримати дані про факти, що можуть свідчити про порядність управлінського персоналу, незгоду з ним щодо облікової політики, про складні моменти виявлені попереднім аудитором, розуміння причин що привели до зміни попереднього аудитора.
4. Оцінити потреби у знаннях, професійному досвіді персоналу, знані галузі де працює клієнт, потрібних для обслуговування клієнта.
5. Оцінити можливість порушення Кодексу професійної етики в разі прийняття клієнта на обслуговування (питання незалежності аудиторської фірми).
6. Розглянути обставини, що можуть потребувати особливої уваги або несуть в собі підвищені ризики.

Якщо виникають певні події, треба оцінити стосунки з клієнтом щоб вирішити доцільність подальшої з ним співпраці. Такі події можуть охоплювати:

1. Закінчення певного періоду
2. Зміни: у управлінському персоналі; директорів; власників; юридичних консультантів; у фінансовому стані; у стані судового процесу; у характері бізнесу клієнта; у обов'язі перевірки
3. Існування умов, які б могли спричинити до відмови від замовлення, як би такі умови мали місце до початку співпраці з клієнтом.
4. Визначити види завдань, які аудиторська фірма не буде продовжувати або продовжуватиме лише за певних умов.



МОНІТОРИНГ КОНТРОЛЮ ЯКОСТІ

ПРОЦЕДУРИ:

1. Встановити обсяг і зміст програми моніторингу якості аудиторських послуг.
2. Забезпечити інформування управлінського персоналу відповідного рівня про фактичні результати, про проведені (чи заплановані) заходи з моніторингу та про загальну перевірку системи контролю.
3. Встановити процедури для вирішення розбіжностей, що можуть виникнути між перевіряючими та персоналом, який виконує аудит або управлінським персоналом.
4. Перевіряти і тестувати дотримання загальної політики і процедур контролю якості роботи фірми.
5. Встановити періодичність і час для заходів з моніторингу.
6. Встановити рекомендації щодо обсягу робіт і критерії відбору завдань для перевірки якості аудиторських послуг.

В додатку Ж наведено зразки документів, які можна взяти за базу для створення власної внутрішньої системи контролю якості професійних аудиторських послуг. Їх зовсім не обов'язково безпосередньо використовувати. Слід оцінити власну аудиторську фірму, визначити «вузькі місця» в організації її роботи, у кадровому або технічному забезпечення, тощо. І тільки після всебічного аналізу фактичного стану та перспектив чи планів, що очікуються, приступати до розробки системи внутрішнього контролю якості.

Що треба зробити, щоб така система реально запрацювала?

Розробляючи СВК необхідно досягти наступного:

1. Формулювати положення СВК таким чином, щоб вони могли бути виконані на практиці;

2. Не виставляти нереальних вимог, які не відповідають масштабу діяльності аудиторської фірми;
3. Не переписувати текст МСА, а викласти зміст документів СВК нормальною доступною мовою;
4. Встановленими вимогами бажано «перекрити» (унеможливити) випадки (або потенційну можливість таких випадків) настання для аудиторської фірми ризиків отримання скарги або звинувачення у низькій якості послуг;
5. Досягти розуміння необхідності дотримання вимог Вашої СВК всіма співробітниками та підрядниками;
6. Суворо контролювати дії, висловлювання, текст записів у робочих документах, Ваших співробітників та підрядників на предмет дотримання вимог СВК;
7. Не порушувати самому та не робити виключень для інших щодо дотримання вимог СВК;
8. Фіксувати (документувати) всі випадки конфліктів інтересів, непрофесіоналізму виконавців, порушень етичних норм та вимог стандартів, проблемні моменти перевірок або консультацій з метою їх наступного обговорення для усунення в подальшій роботі;
9. Ретельно та впорядковано вести робочу документацію, організувати архів робочих документів *(бажано на електронних носіях, а паперові примірники мати у надійному конфіденційному місці)*.
10. Постійно актуалізувати СВК.

Ці рекомендації не стосуються мережевих фірм з іноземним капіталом, вітчизняних громадських об'єднань аудиторів чи аудиторських фірм, тим паче іноземних аудиторських фірм — в них можуть бути власні системні вимоги, документи та взагалі оригінальна система внутрішнього контролю якості професійних послуг.

Наведені нами рекомендації — для невеликої пересічної української аудиторської фірми та аудитора-СПД.

Буде не зайвим знати підходи Аудиторської палати України до контролю якості професійних послуг, про що піде мова нижче.

13.2. Зовнішній контроль якості аудиторських послуг

«Якість» — сукупність усіх властивостей, які роблять речі відмінними одна від одної» (Енциклопедичний словник Ф.Брокгауза та І.Ефрона)

«Якість» — наявність суттєвих ознак, властивостей, особливостей, які відрізняють один предмет від іншого» (Словник російської мови С.І.Ожегова).

«Якість» — *сукупність притаманних рис та характеристик продукції або послуг, які надають їм можливість задовольнити*

потреби, які вже визначені чи очікуються споживачем такої продукції чи таких послуг» (Великий економічний словник Інституту Нової Економіки).

Якщо виходити з останнього наведеного вище визначення якості, то аудиторські послуги будуть тим якісніше, чим більше вони задовольнятимуть потреби чи очікування їх отримувачів. Єдина проблема для України — дуже вже різняться очікування замовників аудиторських послуг. Тут величезне розмаїття — від кримінальних схем незаконного отримування ПДВ з бюджету, до введення в оману власників щодо реального стану речей на підприємстві. На жаль кримінальність відносин у сфері бізнесу та загальна корумпованість в країні, унеможливорює прийняття визначення якості аудиторських послуг саме як задоволення очікувань їх замовника.

Тому **Аудиторська палата України**, у «Положенні з національної практики контролю якості аудиторських послуг» (див. додаток И), затвердженого рішенням від 27.09.2007 р. № 182/4 (ПНПКЯ 1) **визнає якісною такою аудиторську послугу, «...яка надається Фірмами з дотриманням Професійних стандартів, законодавчих і нормативних вимог, що регулюють аудиторську діяльність, та задовольняє потреби користувачів»** (Вступ, п. 3). Цікаво, що в самому тексті цього Положення, а рівно і у тексті Положення з зовнішньої перевірки якості аудиторських послуг, в розділах під назвою «Визначення» АПУ не наважилася привести офіційне визначення якості для аудиторських послуг. Тому слід виходити з п. 3 Вступу ПНПКЯ 1.

Якщо виходити з того, що надання аудиторської послуги як процес не цікавить замовника, а його цікавить результат таких послуг, то критерії якості можна прикласти до наступних елементів (див. рис. 13.3)

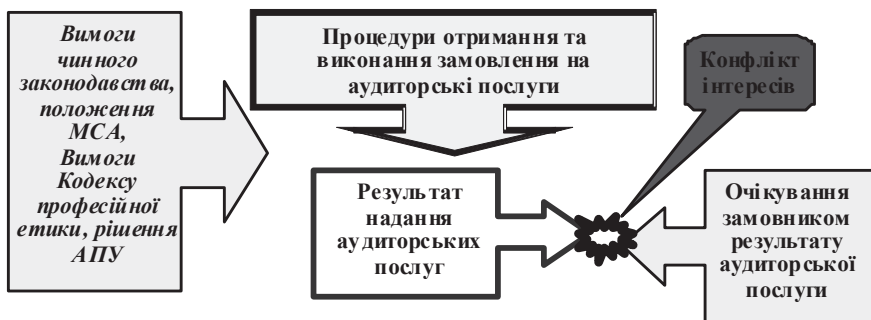


Рис. 13.3. Чинники якості професійних аудиторських послуг

Таким чином, якість аудиторської послуги може бути забезпечена на наступних етапах її надання замовнику (див. рис. 13.4).

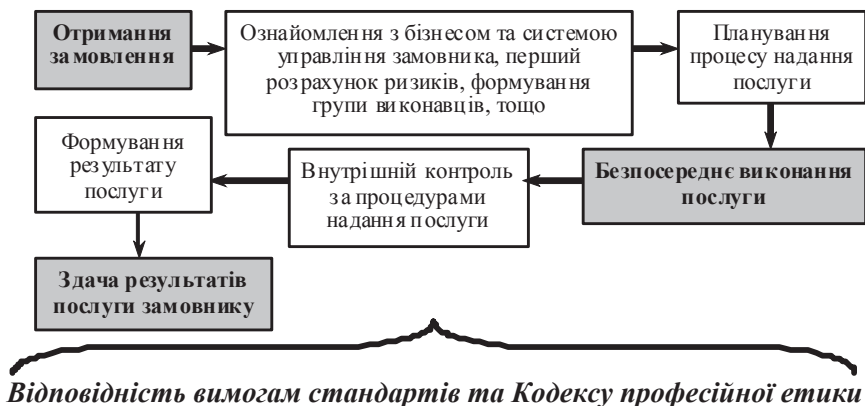


Рис. 13.4. Етапи формування якості професійних аудиторських послуг

На останньому етапі включається замовник, зі своїми очікуваннями або своїм власним баченням результату аудиторської послуги. Тут можуть виникнути (і нажаль виникають) конфлікти інтересів різних груп учасників цього процесу. Найнеприємніше для аудитора, це протиріччя щодо результату аудиторських послуг між: аудиторами та управлінським персоналом; між аудиторами та власниками; між управлінським персоналом та власниками; між різними групами власників; між управлінським персоналом та державними фіскальними контролерами.

Якщо з процесом надання професійних послуг начебто все зрозуміло — всі його етапи та процедури повинні максимально відповідати відповідним стандартам надання впевненості та етичним вимогам, то що робити з вимогами замовника? Тут вступає в дію Договір на надання професійних послуг, умови якого можуть (але не обов'язково) містити визначення їхньої якості. Зазвичай ***на практиці слід дотримуватися вимог ст. 16, 17, 19 та 20 Закону***. Порушення цих статей в ході аудиторської практики дуже ймовірно у наступному може **бути визнано як надання неякісних аудиторських послуг**, особливо при наявності скарги на аудитора або аудиторську фірму. Бо ми пам'ятаємо, що якість аудиторської послуги — **це відповідність чинному законодавству, стандартам, етичним нормам та рішенням АПУ**.

З викладено вище може скластися враження, що аудитор, це просто технічний контролер, який все робить за законом та стандартами. Нагадаємо, що міжнародні стандарти аудиту, надання впевненості та етики Міжнародної Федерації Бухгалтерів, не є інструкцією, методичними рекомендаціями або жорстко регламентованим порядком дій. ***Це збірник принципів та процедур (МСА, Передмова. Статус міжнародних стандартів, виданих Радою МСАНВ, п. 10)***, за якими професій-

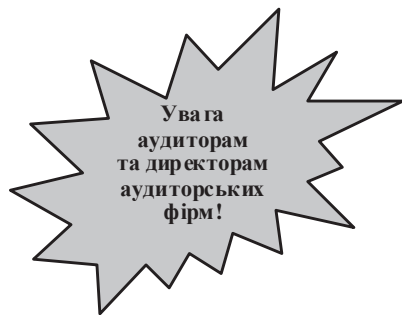
ний аудитор повинен надавати свої послуги суспільству (як, до речі, і міжнародні стандарти обліку цієї ж організації). У п. 11 Передмови до стандартів можна прочитати, що «...природа стандартів РМСАНВ **потребує** (а не рекомендує — підкреслено автором!) від професійних бухгалтерів **застосування професійного судження**».

Таким чином *якість* — це відповідність ряду вимог (закону, стандартів, етичних норм, рішень АПУ). І чим ближче аудиторська практика та її результати до встановлених вимог, тим вище рівень якості професійних аудиторських послуг.

До аудитора-СПД або на аудиторську фірму, з метою зовнішньої перевірки якості їхніх професійних послуг можуть прийти (див. рис. 13.5):



Рис.13.4. Суб'єкти зовнішнього контролю якості аудиторських послуг



В разі безпідставної відмови надати контролерам від АПУ документів чи пояснень, які останнім необхідні для того, щоб впевнитися що у Вас дійсно існує та застосовується внутрішня система контролю якості професійних послуг, або створення для перевіряючої штучних перешкод у їхній роботі, цей факт може бути винесено на розгляд АПУ за яким у Вас є шанс бути виключеним з Реєстру Аудиторської палати України.

Не слід боятися контролю якості професійних послуг. Навпаки, слід намагатися пройти його як найшвидше, щоб колеги надали Вам консультації з покращення Вашої роботи, унеможливили вірогідність скарг на Вас та Вашу діяльність, допомогли стати конкурентноспроможним суб'єктом аудиту в Україні.

Зовнішні контролери повинні впевнитись в наступному:

- ✓ У Вас, як у суб'єкта аудиту, є власна внутрішня система забезпечення незалежності та контролю якості професійних послуг, які Ви реально надаєте замовникам;
- ✓ Ця система не суперечить вимогам МСА (зокрема стандартам МСКЯ) та рішенням і документам АПУ з організації зовнішнього контролю якості;
- ✓ Ця система реально існує, використовується Вами в своїй роботі (а не є лише на папері);
- ✓ Ця система достатньо ефективна з точки зору забезпечення професійної незалежності та якості послуг;
- ✓ Що у Вас існує моніторинг (постійний вибіркового контролю або спостереження) за функціонуванням такої системи.

Відповідно до МСКЯ 1 та ПНП КЯ 1 *система контролю якості фірми* має складатися з таких елементів:

- а) відповідальність керівництва за організацію контролю якості на фірмі;
- б) етичні вимоги;
- в) прийняття завдання та продовження співпраці з клієнтом, а також виконання специфічних завдань;
- г) людські ресурси;
- г) виконання завдання;
- д) моніторинг.

Все це слід об'єднати у будь які з трьох документів: внутрішньо фірмові стандарти контролю якості, методичні вказівки (рекомендації), положення з контролю якості.

Якщо для великих (за українськими розмірами) аудиторських фірм мабуть доцільним є розробка та використання внутрішніх стандартів, то для малих фірм або аудиторів-СПД (про останніх — окремо), на нашу думку, *достатньо затвердженого наказом по фірмі Положення*. Для перевірки якості виконання окремого завдання використовується спеціальний контрольний аркуш (зразок наведено в додатку 5 до Положення, затвердженого АПУ 23.04.09).

В таблиці 13.1 ми спробуємо надати відповіді, в яких документах Ваша фірма повинна знайти відповіді на питання зовнішніх контролерів (або наявність яких документів може підтвердити, що у вас існує формалізована система внутрішнього контролю якості професійних послуг).

Як бачимо, у суб'єкта аудиту повинні бути наступні групи документів:

- *Установчі документи* (організаційні — структура, штатний розклад, посадові інструкції);
- *Документи по кадрам;*

- *Положення з забезпечення професійної незалежності та внутрішнього контролю якості професійних послуг;*
- *Накази по фірмі стосовно питань контролю якості професійних послуг;*
- *Журнали (файли) обліку інструктажу, внутрішньо фірмових тренінгів та семінарів, моніторингу системи контролю якості;*
- *Робочі документи по замовленням;*
- *Архів (хай за місцем знаходження);*
- *Примірник звітності до АПУ;*
- *Договори на професійні послуги.*

Таблиця 13.1

**ПИТАННЯ ТИПОВОЇ ПРОГРАМИ ЗОВНІШНЬОЇ ПЕРЕВІРКИ СИСТЕМИ
КОНТРОЛЮ ЯКОСТІ СУБ'ЄКТА АУДИТОРСЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ**

Питання	Відповідь (в яких документах повинно бути)
1	2
Склад засновників (учасників, акціонерів, власників) — чи належить 70% статутного капіталу сертифікованим АПУ аудиторам	Установчі документи. Наказ про призначення керівником аудиторської фірми. Копія свідоцтва про внесення до Реєстру АПУ. Бухгалтерські документи про формування статутного капіталу.
Наявність чинного сертифіката аудитора у керівника протягом періоду, за який здійснюється перевірка (період перевірки).	Особиста справа персоналу. Тека керівника.
Чи працює керівник суб'єкта аудиторської діяльності на цьому суб'єкті за основним місцем роботи. Якщо ні, то яка робота (зайнятість) є його основним місцем роботи.	Копія трудової книжки, виписка з трудової книжки (або довідка) завірена печаткою основного місця роботи.
Види послуг, що надавалися суб'єктом аудиторської діяльності за період перевірки.	Наказ про прийняття замовлення. Прайслист фірми (чи СПД), Договори (або перелік договорів з вказівкою щодо виду послуг, звітність, що надається до АПУ).
Знаходження суб'єкта аудиторської діяльності у Реєстрі аудиторських фірм та аудиторів протягом всього періоду перевірки	Копії свідоцтва про внесення до Реєстру АПУ
Наявність письмового документа з викладеною політикою та процедурами контролю якості, які застосовує суб'єкт аудиторської діяльності, наявність розроблених і прийнятих внутрішньо фірмових стандартів, інструкцій, методик, інших внутрішньо фірмових документів, які регламентують питання контролю якості (навести їх назви та дати затвердження).	Наказ про затвердження Положення з забезпечення професійної незалежності та внутрішнього контролю якості професійних послуг. Текст Положення. Підписи працівників та субпідрядників про ознайомлення з Положенням.

Питання	Відповідь (в яких документах повинно бути)
1	2
Наявність підрозділу (співробітника), який відповідає за організацію внутрішньої фірмового контролю якості.	Затверджена наказом структура Фірми, штатний розклад. Наказ про призначення контролера якості. Накази про прийняття замовлення.
Наявність вимог з дотримання принципів професійної етики аудиторів у письмових документах з викладеною політикою та процедурами контролю якості, які застосовує суб'єкт аудиторської діяльності. Чи відповідають ці вимоги Кодексу професійної етики, який застосовується в Україні?	Положення з забезпечення професійної незалежності та внутрішнього контролю якості професійних послуг. Пам'ятка аудитору чи фахівцю фірми.
Які процедури з контролю дотримання професійної етики передбачені у суб'єкта аудиторської діяльності?	Положення з забезпечення професійної незалежності та внутрішнього контролю якості професійних послуг
Яким чином суб'єкт аудиторської діяльності забезпечує виконання вимог статті 20 Закону України «Про аудиторську діяльність» щодо випадків заборони проведення аудиту?	Положення з забезпечення професійної незалежності та внутрішнього контролю якості професійних послуг. Накази про прийняття замовлення (збереження замовника)
Вимоги до найму співробітників (чи є у суб'єкта аудиторської діяльності кваліфікаційні вимоги для фахівців під час приймання на роботу?)	Положення з забезпечення професійної незалежності та внутрішнього контролю якості професійних послуг.
Чи є у суб'єкта аудиторської діяльності вимоги щодо підвищення кваліфікації фахівців?	Положення з забезпечення професійної незалежності та внутрішнього контролю якості професійних послуг
Дотримання вимог АПУ щодо постійного удосконалення професійних знань аудиторів.	Положення з забезпечення професійної незалежності та внутрішнього контролю якості професійних послуг
Яким чином забезпечена можливість для навчання персоналу за місцем роботи?	Положення з забезпечення професійної незалежності та внутрішнього контролю якості професійних послуг. Накази по фірмі.
Наявність посадових інструкцій.	Посадові інструкції
Чи встановлений контроль за якістю роботи кожного фахівця?	Відмітки контролера якості на робочих документах виконавців, записи у журналу обліку внутрішніх консультацій та тренінгів.
Яким чином здійснюється оцінка якості роботи фахівців? Періодичність такої оцінки.	Положення з забезпечення професійної незалежності та внутрішнього контролю якості професійних послуг

Питання	Відповідь (в яких документах повинно бути)
1	2
Чи здійснюється ведення «особистих справ» співробітників, в яких відображаються результати їх роботи?	Особиста справа (картка) кожного, хто надавав професійні послуги у Вашій фірмі (навіть і ті фахівці, що працювали за підрядом)
Розподіл функцій співробітників під час проведення аудиту.	Наказ про прийняття замовлення. План (Програма перевірки), Особисті завдання виконавцю.
Наявність керівника, який є відповідальним за контроль якості під час виконання конкретного завдання з аудиту.	Наказ про прийняття замовлення.
Призначення по кожному аудиту осіб, які відповідають за перевірку.	Наказ про прийняття замовлення.
Наявність письмових організаційно-розпорядчих документів по кадровому складу групи з аудиту.	Особиста справа (картка) кожного, хто надавав професійні послуги у Вашій фірмі (навіть і ті фахівці, що працювали за підрядом). Інші документи про призначення на посаду тощо.
Наявність графіка призначення на виконання завдань з аудиту.	Наказ про прийняття замовлення. План або Програма надання послуг
Які заходи застосовуються до співробітників у разі невиконання чи невідповідного виконання покладених на них зобов'язань.	Положення з забезпечення професійної незалежності та внутрішнього контролю якості професійних послуг. Накази по фірмі.
Чи визначаються області, в яких потрібне консультування співробітників?	Журнал проведення внутрішньо фірмових консультацій та тренінгів. Або журнал результатів моніторингу виконання послуг. Журнал консультування перед виходом на об'єкт послуги (внутрішнього інструктажу)
Чи сформована бібліотека нормативної та довідкової літератури? Як забезпечується доступ співробітників до такої літератури?	Бібліотека (в кого є, бо навіть у АПУ її немає). Періодичні професійні видання. Встановлена на ПЕОМ будь яка інформаційно-довідкова система
Наявність у суб'єкта аудиторської діяльності підрозділу (фахівців), чи залучається відповідно кваліфікована зовнішня особа для консультування співробітників?	Журнал проведення внутрішньо фірмових консультацій та тренінгів. Договір на консультаційні послуги. Положення з забезпечення професійної незалежності та внутрішнього контролю якості професійних послуг. Накази по фірмі.
Як документується робота з внутрішнього консультування фахівців.	Журнал проведення внутрішньо фірмових консультацій та тренінгів.

Питання	Відповідь (в яких документах повинно бути)
1	2
Наявність процедур вирішення розбіжностей думок.	Положення з забезпечення професійної незалежності та внутрішнього контролю якості професійних послуг. Накази по фірмі. Протоколи робочих нарад з питань забезпечення незалежності професійного судження.
Наявність системи інформаційної безпеки.	Положення з забезпечення професійної незалежності та внутрішнього контролю якості професійних послуг. Накази по фірмі.
Наявність задокументованої політики прийняття нового завдання та продовження співпраці з клієнтом.	Положення з забезпечення професійної незалежності та внутрішнього контролю якості професійних послуг.
Чи проводиться періодична оцінка існуючих клієнтів та її документування?	Положення з забезпечення професійної незалежності та внутрішнього контролю якості професійних послуг. Аналіз ринку послуг та замовників регіону, де працює фірма
Яким чином суб'єкт аудиторської діяльності розглядає питання прийняття клієнта? Документування питань прийняття клієнта.	Положення з забезпечення професійної незалежності та внутрішнього контролю якості професійних послуг. Робочі документи.
Чи призначена особа відповідальна за здійснення моніторингу.	Положення з забезпечення професійної незалежності та внутрішнього контролю якості професійних послуг. Наказ по фірмі.
Періодичність здійснення аналізу необхідних змін і доповнень до письмового документа з викладеною політикою та процедурами контролю якості.	Важко вигадати офіційний документ. Хай буде аналіз вузьких місць в системі внутрішнього контролю якості.
Періодичність визначення необхідних коригувальних дій і поліпшень, які необхідно внести в систему.	Наказ по фірмі.
Яким чином інформується відповідний персонал фірми про недоліки, ідентифіковані в системі контролю якості?	Журнал проведення внутрішньо фірмових консультацій та тренінгів
Чи вживаються заходи відповідним персоналом фірми щодо своєчасного впровадження необхідних змін у політику та процедури контролю якості?	Накази по фірмі.
Періодичність перевірок завершених завдань.	Журнал проведення внутрішньо фірмових консультацій та тренінгів
Чи існує система вжиття заходів за результатами оцінки кожного з завершених завдань?	Журнал проведення внутрішньо фірмових консультацій та тренінгів. Накази по фірмі.

Саме ці групи документів повинні бути доступними для зовнішніх контролерів, саме тексти та сама наявність таких документів засвідчує про працюючу у вашій аудиторській фірмі систему внутрішнього контролю якості професійних послуг.

13.3. Відповідальність суб'єктів аудиторської діяльності

Специфіка відповідальності аудитора закладена в меті аудиту: засвідчити достовірність, повноту та законність наданої інформації щодо дій і подій господарюючого суб'єкта з метою зниження до найменшого ризику користувачів інформації.

Аудитори, за неналежне виконання своїх обов'язків, несуть професійну, дисциплінарну та майнову відповідальність перед: органами, які видали свідоцтво на право зайняття аудиторською діяльністю, аудиторською фірмою, клієнтом (замовником), третіми особами. За навмисне приховування істини та видачі позитивного висновку, що призвели до шкоди до аудиторів може бути застосована кримінальна відповідальність, відповідно до законодавства України.

Згідно з Законом України «Про аудиторську діяльність» (ст. 17) аудит здійснюється на підставі договору між аудитором (аудиторською фірмою) та замовником.

У ході виконання аудиту відповідальність, згідно з договором, розподіляється між аудитором, замовником та третіми особами (інвестори, кредитори, постачальники, акціонери тощо). Аудитор несе відповідальність перед замовником за професійну думку. Замовник несе відповідальність перед аудитором за фінансову звітність та вхідні залишки за рахунками, а також перед третіми особами в порядку черговості погашення боргів.

Існуючі в Україні нормативні документи по різному трактують відповідальність аудитора за недотримання умов укладеного договору, а також структуру договору. В Законі України «Про аудиторську діяльність» зазначається, що в договорі на проведення аудиту та надання інших аудиторських послуг передбачаються предмет і термін перевірки, обсяг аудиторських послуг, розмір і умови оплати, відповідальність сторін. За неналежне виконання своїх обов'язків аудитор несе майнову та іншу відповідальність, визначену в договорі відповідно до чинного законодавства. Розмір майнової відповідальності аудиторів не може перевищувати фактично завданих замовнику збитків з їхньої вини. Крім того, за неналежне виконання своїх професійних обов'язків аудитора Аудиторською палатою України можуть застосовуватися стягнення у вигляді попередження, зупинення дії сертифіката на термін до одного року або анулювання сертифіката.

Ст. 22 Закону України «Про аудиторську діяльність» передбачає, що порядок застосування стягнень до аудиторів (аудиторських фірм) визначається Аудиторською палатою України, а її рішення щодо стягнень можуть бути оскаржені в суді.

АПУ окремим рішенням затвердила **Положення про Дисциплінарну комісію Аудиторської палати України** (Рішення АПУ №176/9.2 від 266.04.2007 р.), яким визначаються її головні завдання. До них, зокрема, відносяться:

— розгляд матеріалів дисциплінарного впровадження по фактам порушення аудиторами та аудиторськими фірмами України вимог Закону України «Про аудиторську діяльність», стандартів аудиту та норм професійної етики;

— прийняття рішень, спрямованих на запобігання в аудиторській практиці порушень професійних та законодавчих вимог щодо аудиторської діяльності та її якості.

Дисциплінарна відповідальність — це вид юридичної відповідальності, що полягає у застосуванні до працівника конкретних заходів стягнення за скоєні ним дисциплінарні провини.

Дисциплінарна провина — це протиправне навмисне невиконання або неналежне виконання своїх службових обов'язків.

Метою дисциплінарної відповідальності є:

- а) дотримання внутрішнього трудового розпорядку підприємства;
- б) виховання як самих порушників трудової дисципліни, так і інших працівників, щоб запобігти порушенням трудової дисципліни з їх боку.

Розрізняють загальну та спеціальну дисциплінарну відповідальність.

Загальну дисциплінарну відповідальність несуть працівники за невиконання або неналежне виконання своїх трудових обов'язків, передбачених трудовим договором і правилами внутрішнього трудового розпорядку.

Спеціальна дисциплінарна відповідальність відрізняється від загальної колом осіб, до яких вона застосовується та колом суб'єктів, уповноважених її застосовувати, порядком оскарження тощо (наприклад, до суддів, державних службовців).

Застосовують наступні дисциплінарні стягнення: зауваження, догана, звільнення з роботи.

За один і той же проступок може бути накладено тільки одне дисциплінарне стягнення. Накладене дисциплінарне стягнення відображається в наказі, що виданий органом або посадовою особою, яка його застосувала, або усно (наприклад, зауваження) та оголошується винній особі під розписку.

Дисциплінарні скарги можуть бути оскаржені у встановленому законом порядку.

Цивільна відповідальність — це встановлені нормами цивільного права юридичні наслідки невиконання або неналежного виконання

особою передбачених цивільним правом обов'язків, що пов'язано з порушенням суб'єктивних цивільних прав іншої особи.

До цивільної відповідальності аудиторські фірми (аудитори) притягуються за рішенням господарського суду. Такі судові справи стосуються недостовірності звітності, яку аудитор не виявив, в результаті чого клієнт поніс збитки у вигляді сплати штрафів, пені тощо. Клієнт у цьому випадку стверджує, що аудитор міг би встановити недостовірність, якби не його недбалість або низька кваліфікація.

Матеріальна відповідальність — один із видів юридичної відповідальності, який полягає в обов'язку працівників відшкодовувати у встановлених законом межах майнову шкоду, заподіяну з їх вини підприємству, в якому вони працюють.

Чинним законодавством передбачені наступні види матеріальної відповідальності працівників: повна, обмежена і колективна.

Повну матеріальну відповідальність за чинним законодавством несуть працівники у випадках заподіяння збитків за їх вини, якщо:

- на працівника покладена повна матеріальна відповідальність за заподіяний збиток при виконанні трудових обов'язків;

- коли збиток завдано діями працівника, що мають ознаки дій, які переслідуються у кримінальному порядку;

- при складанні письмового договору про прийняття працівником повної матеріальної відповідальності за забезпечення збереження майна та інших цінностей;

- якщо майно та інші цінності були одержані працівником у підзвіт за разовим дорученням;

- коли збиток завданий нестачею, навмисним знищенням, псуванням майна та інших цінностей.

При **обмеженій матеріальній відповідальності** працівник відшкодовує збитки у заздалегідь встановлених межах, як правило, у кількості неоподатковуваних мінімумів доходів громадян або кількості посадових окладів. Керівники підприємств, структурних підрозділів та їх заступники несуть обмежену матеріальну відповідальність.

Відшкодування матеріального збитку проводиться при наявності письмової згоди працівника за розпорядженням керівництва підприємства. Розпорядження керівництвом може зробити не пізніше двох тижнів після дня виявлення завданого працівником збитку. При відсутності письмової згоди працівника утримання не проводяться і питання відшкодування збитку розглядається за поданням адміністрації народним судом.

Для звернення адміністрації до суду з питань відшкодування з працівників матеріального збитку, завданого підприємству, встановлені такі терміни:

- за збитки, завдані підприємству при виконанні трудових обов'язків працівниками — один місяць від дня виявлення завданого збитку;

— в усіх інших випадках спричинення підприємству збитку — один рік від дня його виявлення.

Днем виявлення збитку вважається день, коли адміністрації підприємства стало відомо про наявність збитку. Днем виявлення збитку, виявленого в результаті інвентаризації, вважається день складання відповідного рішення інвентаризаційної комісії.

В умовах ринкових відносин набувають особливої уваги економічні відносини між суб'єктами господарювання, що ґрунтуються на виконанні угод поставок. Нерідко від порушення договірних стосунків сторонам завдаються збитки, розмір яких може визначити аудитор. Висновки аудитора використовуються для обґрунтування позовних вимог, що подаються до арбітражних судів різних рівнів.

Таким чином аудиторська перевірка забезпечує відшкодування матеріальних збитків, завданих підприємству, що сприяє збереженню власності, раціональному використанню ресурсів та правовому регулюванню економічних відносин між суб'єктами господарювання.

За звичайними цивільно-правовими угодами сторони несуть відповідальність тільки одна перед іншою, а аудитор несе відповідальність перед клієнтом і перед третіми особами, які є користувачами фінансової звітності клієнта, засвідченої висновками аудитора.

Проблема відповідальності аудиторської фірми (аудитора) перед третіми особами є досить актуальною, оскільки треті особи також можуть зазнати збитків в результаті недостатньої якості аудиту, а саме:

— торгові кредитори не зможуть повернути значні суми, якщо компанія дебітор буде ліквідована в результаті банкрутства;

— банки, які надали великі позики, можуть не одержати їх у зазначені терміни; банк може вимагати, щоб аудиторська фірма відшкодувала нанесені збитки, посиляючись на те, що аудит проведено з неналежною ретельністю;

— інвестори, які, покладаючись на перевірену аудитором фінансову звітність, вирішили придбати акції компанії чи всю компанію;

— власники облігацій чи інших боргових цінних паперів можуть зазнати збитків у результаті значного зниження платоспроможності підприємства.

Сучасний погляд на проблему відповідальності перед третіми особами такий: аудиторів, як правило, притягують до відповідальності за виявлену недбалість перед третіми особами при існуванні таких умов:

— повинен існувати «обов'язок турботи». Встановлення «обов'язку турботи» має бути справедливим і розумним;

— аудитор повинен враховувати, що фінансова звітність скоріше всього буде використана позивачем з метою, на яку останній вказує в

позові. При цьому повинні бути розумні умови, які дали б можливість передбачити, що на звітність будуть покладатися;

— позивач повинен належати до категорії осіб, які, як правило, покладаються на зазначену фінансову звітність, тобто остання умова передбачає відповідний рівень близькості.

Проблема визначення рівня відповідальності аудитора перед третіми особами в судовому порядку постійно змінюється і не є до кінця ясною і визначеною.

Новацією в справах про недбалість стала ідея про те, що ситуація, коли позивач «надмірно поклався» на фінансову звітність і висновок аудитора, є «взаємною недбалістю». Це означає, що у випадку прийнятті інвестиційних рішень, коли справа стосується обвинувачення в недбалості, позивач повинен скористатися більш широким колом джерел, і, надмірно покладаючись на недбалу складену фінансову звітність, він сам сприяє виникненню власних збитків. У справах, де можна встановити факт взаємної недбалості, розмір штрафів аудитора, визнаного недбалим, значно зменшується. В сучасних умовах дотримуються концепції порівняльної недбалості, згідно з якою потрібно зробити порівняння (на відсотковій основі) халатності третьої особи і недбалості аудитора, і відповідальність кожного буде визначена за відносним рівнем вини кожної зі сторін. При цьому позивач повинен довести, що він діяв би інакше, як би фінансова звітність, на яку він поклався показала дійсний збиток, а не неправдивий прибуток, і він не став би купувати зазначену компанію.

Кримінальна відповідальність — це вид юридичної відповідальності, суть якої полягає у застосуванні судом від імені держави до особи, що вчинила злочин, державного примусу у формі покарання.

Згідно із законодавством України кримінальній відповідальності і покаранню підлягає лише особа, винна у здійсненні злочину, тобто така, яка навмисно або з необережності вчинила передбачене кримінальним законом соціально небезпечне діяння. Кримінальна відповідальність виражає офіційну оцінку поведінки особи як злочину, а її самої — як злочинця.

Юридичними фактами, що породжують вказані відносини та цим зумовлюють кримінальну відповідальність особи, є:

— суспільно небезпечна поведінка особи, яка порушує кримінально-правові норми;

— наявність обвинувачувального вироку суду, в якому ця поведінка визнана конкретним злочином;

— вступ даного вироку в законну силу.

Аудитор може бути притягнутий до кримінальної відповідальності, визнаний винним у кримінальних злочинах. Кримінальна відповідальність настає у разі навмисного приховування істини з корисливою метою.

13.4. Огляд європейського досвіду організації контролю якості аудиторських послуг

Ефективний вихід на світові ринки слугує інтересам не тільки тих, хто надає аудиторські послуги, а й інтересам користувачів. Для професії аудитора (а також і бухгалтера) не бажано, щоб у суспільстві допускалася можливість поставити під сумнів стандарти і якість роботи аудиторів. Потрібно визнати факт існування процесу глобалізації техніки удосконалення аудиторської діяльності. Розвиток прийомів та методів удосконалення аудиту в кожній європейській країні повинен, наскільки це можливо, здійснюватися разом з їх розвитком у цілому світі. Стисло розглянемо досвід окремих країн Європи у даній сфері.

В **Австрії** існує наглядовий орган, який називається «The Kammer der Wirtschaftstreuhander». Він наділений повноваженнями застосовувати дисциплінарні покарання в разі порушення в аудиторській діяльності норм та законоположень, виконання яких є обов'язковим для усіх без винятку аудиторів.

Основний акцент в питаннях контролю якості аудиту в Австрії робиться на поліпшення рівня внутрішнього контролю якості аудиту. Справа у тому, що 62 австрійські компанії із існуючих 89, які зареєстровані на Фондовій біржі. Це означає, що внутрішній моніторинг приймає форму зовнішнього контролю, який базується на міжнародних вимогах до аудиторської діяльності.

В **Бельгії** відповідальність за проведення зовнішнього контролю якості аудиту покладена на інститут «Revisuers d'Entreprises» (RE). Усі аудитори, які займаються зовнішньою перевіркою, є членами інституту 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 вищезгаданому інституту.

Інститут RE віддає перевагу впровадженню в життя перевірки типу «пієр», 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 та ж 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.

Слід зауважити, що в Бельгії взаємні перевірки «пієр» між фірмами-партнерами або колишніми партнерами заборонені законом.

За наслідками перевірки призначений зовнішній аудитор складає звіт, який він обговорює, перш за все, 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.

Греція. Інститут сертифікованих аудиторів Греції «Some Orkoton Egleton (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 3-тнім сертифікованих аудиторів. Ця 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. Не так давно SOE провела значну реорганізацію і сьогодні розробляє плани стосовно стандартів аудиту та законоположень на майбутнє.

Данія. Зовнішній аудит у Данії здійснюють дві організації: Державні уповноважені бухгалтери (FSR) і Зареєстровані бухгалтери (FRR). Перша із вищезгаданих займає більшу частину аудиторського ринку.

Для того, щоб мати право займатися зовнішнім аудитом, аудитор повинен мати сертифікат і бути зареєстрованим в Агенції торгівлі і компаній Данії, що створена при Міністерстві бізнесу і промисловості Данії.

Ще у 1994 році FSR 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 «пієр».

Слід також 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 січні 1998 р. Механізм його дії дуже схожий на механізм роботи організації «Державні уповноважені бухгалтери» (FSR), але спектр дії організації «Зареєстровані бухгалтери» переважно охоплює лише фірми. Особи, яким доручається здійснювати перевірки, проходять при інституті спеціальний курс підготовки. Комітет контролю якості FRR здійснює нагляд за роботою перевіряючих.

Ірландія. Аудитор, включений до реєстру, може бути спеціалістом, який надає послуги одноособово, може бути принципалом парт-

нерства або компанії, що теж внесені до реєстру, або аудиторської фірми, але у всякому разі, аудитор повинен бути членом офіційно визнаної професійної організації.

В Об'єднаному Королівстві Ірландії 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 р. Це наступні організації:

1. Інститут присяжних бухгалтерів Ірландії (ICAI);
2. Інститут сертифікованих громадських бухгалтерів в Ірландії (ICRA);
3. Інститут присяжних бухгалтерів в Англії та Уельсі (ICAEW);
4. Інститут присяжних бухгалтерів в Шотландії (ICAS);
5. Асоціація присяжних сертифікованих бухгалтерів в Шотландії (ACCA).

Як у Великій Британії, так і в Ірландії професійні організації контролюють роботу всіх аудиторів, які внесені до реєстру. Кожна із вищезгаданих 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 Великої Британії. 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'єданого Королівства, незалежно від того, знаходиться аудиторська фірма в Ірландській республіці чи будь-де на території Об'єданого 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 ор-

ганізацій. 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).

Іспанія. У цій країні існує три професійні організації: IACJCE, REA і REGA. Аудитори Іспанії належать до однієї з них.

У 1998 р. 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. Він контролює реєстрацію аудиторів і має дисциплінарні повноваження.

Хоча згідно Закону про аудиторську діяльність (1998 р.) ICAC несе відповідальність за здійснення офіційно технічного контролю, усе ж три професійні організації, про які мова йшла раніше, наділені повноваженнями здійснювати зовнішній контроль якості стосовно своїх аудиторів, тобто тих, які входять до однієї із названих організацій. Лише ICAC може накладати санкції.

Перша із названих професійних організацій (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 при 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.

В Італії існує два види аудиторської діяльності і відповідно до них дві різні професійні організації. Палата аудиторів («Collegio Sindacale», CS).

Палата аудиторів, яка складається з окремих зареєстрованих аудиторів, є незалежною наглядовою організацією, що запроваджена Законом про компанії і має дотримуватись професійних вимог до визначених членів 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 їх дія-

льності 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 CNDC 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, про що йшла мова вище. 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.

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 р. Інститут заснував Комісію, яка займається питаннями зовнішнього контролю якості аудиту. У 1997 р. 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 утримати постійних клієнтів (усе, що включає МСА 220).

Коли листки — опитування були заповнені, Комісія проаналізувала їх. Після цього представники 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 впровадженням в життя системи перевірки «піер».

У **Норвегії** існує дві категорії аудиторів, яких ліцензує Комісія з питань банківської справи, страхування та цінних паперів. Ця ж Комісія виступає наглядовим органом для аудиторів, які підконтрольні Міністерству фінансів.

У країні діють дві різні інституції для аудиторів: NSRF — для Державних аудиторів та NRRF — для Зареєстрованих аудиторів. Аудитори NRRF (Зареєстровані аудитори) 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. Ця ж Комісія здійснює постійний контроль над діяльністю двох категорій аудиторів і реагує в разі потреби на скарги.

У 1991 р. NSRF вирішила за провадити систему зовнішнього контролю якості аудиту через моніторинг. Ця система націлена на перевірку діяльності кожного аудитора, який входить до її складу. З 1993 р. такий контроль є обов'язковим для усіх членів NSRF без винятку. Крім того, усі члени організації, які здійснюють зовнішню перевірку, підлягають перевірці «піер» один раз на п'ять років, яку проводять 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 р. також займається здійсненням зовнішнього контролю. 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. У 1993 р. із 535 зареєстрованих членів 124 аудитори перевірялись. Отже, кожен підлягає перевірці один раз на п'ять років. Перевірку здійснюють дванадцять перевіряючих.

Португалія. У цій країні аудитори, що здійснюють зовнішній контроль, належать до професійної організації CROC, яка функціонує як

спостережна організація. Аудиторська палата (CROC) відповідає за реєстрацію аудиторів, дисципліну, аудиторські стандарти, контроль якості аудиту та дотримання етичних норм.

У 1993 р. Палата затвердила склад спеціальної Комісії для впровадження у життя системи зовнішнього контролю. У 1994 р. 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 Палатою.

У 1998 р. перевірку проводили 30 перевіряючих. Досвід професійної діяльності кожного з них мав складати 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 Палати, якщо у цьому є необхідність.

Копії звітів стосовно компаній, зареєстрованих на фондовій біржі, передаються до регулюючого органу фондової біржі.

Нідерланди. У Нідерландах є дві категорії аудиторів: аудитори RA і аудитори AA. І ті, і інші виконують свої професійні обов'язки по букві одного закону країни. Кожна категорія має свій інститут (організацію). Слід зауважити, що починаючи з 1993 р. аудитори категорії AA проходять додатковий курс освітньої підготовки, що дозволяє їм у подальшій діяльності здійснювати зовнішній аудит.

Ідентичні правила професійної поведінки стосовно двох категорій аудиторів вступили у силу в 1995 р. Незалежна дисциплінарна процедура виконується на першому етапі Дисциплінарними органами. Крім того, далі можна звернутися до Апеляційного суду.

До 1997 р. не існувало ніяких вимог відносно зовнішнього контролю якості аудиторської діяльності. Але у 1997 р. була створена Комісія з питань перевірки якості аудиту, яка почала контролювати роботу аудиторів тільки категорії RA. Комісія діє в рамках моніторингової організації NIRVA. З січня 1997 р. вказана організація впровадила в життя систему перевірки «пієр». Її Комісія призначає перевіряючих з числа лише тих, хто працює в аудиторських фірмах як керівники вищої ланки або є партнерами. Перед тим, як призначити осіб на перевірку, їх кандидатури обговорюють, приймаючи до уваги їх професіоналізм та об'єктивність.

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 р. на 3'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 діючої установи Висококваліфікованих та сертифікованих бухгалтерів (CECCAR), прийнятий у 1994 р. У справах, пов'язаних з проведенням зовнішнього аудиту громадських та державних компаній CECCAR близько співпрацює з Міністерством фінансів.

Кожний зовнішній аудитор підлягає перевірці «пієр» один раз на п'ять років. Така перевірка здійснюється у кожній із 41 філії CECCAR.

Словенія. Ліцензовані сертифіковані аудитори є обов'язковими членами Інституту аудиторів Словенії, який був заснований окремою (закритою) Асоціацією бухгалтерів, фінансистів та аудиторів. Проте, починаючи з 1993 р., коли був прийнятий Закон про аудит у Словенії, цей Інститут став автономною, незалежною організацією.

Аудиторський комітет, який діє в рамках Інституту аудиторів, наділений відповідальністю за проведення зовнішнього контролю якості, починаючи з 1996 р. впроваджена система перевірки «пієр», 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 р. Аудиторський комітет випустив «Положення про моніторинг аудиторських фірм та аудиторів».

Чехія. Згідно з законами, прийнятими у 1992 та 1996 роках, Аудиторська палата Чехії веде Реєстр аудиторських фірм. В 1995 році Аудиторська палата Чехії прийняла Нормативи Зовнішнього контролю за якістю аудиторської діяльності. Аудиторська палата Чехії діє як саморегулююча професійна організація.

Згідно «Закону про аудиторів» Аудиторська палата відповідає за контроль над аудиторською діяльністю. Наглядові функції розподіляються між Спостережною комісією, яка обирається Палатою, та Відділом контролю над роботою аудиторів, що функціонує в рамках Палати.

Вищезгадані органи можуть ініціювати перевірку аудиторської діяльності або в разі необхідності розпочати розслідування, виходячи із фактів отриманих скарг.

Кожні півроку Спостережна комісія готує і погоджує з Палатою план «перевірки 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).

Фінляндія. У цій країні існує дві групи аудиторів: аудитор групи «КНТ» та аудитор групи «НТМ». Повноваження на здійснення перевірки аудиту КНТ надає Центральна Торгова палата країни. Аудитор НТМ отримує дозвіл від місцевої філії Торгової палати. Аудитор НТМ наділений повноваженнями проводити аудит на великих суб'єктах го-

сподарювання 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. Усі аудитори (КНТ і НТМ) зареєстровані Міністерством торгівлі і промисловості. Міністерство має Державну Аудиторську Раду, яка здійснює функції наглядового органу.

У **Швейцарії** зовнішні аудитори, які проводять перевірки великих компаній, мають обов'язково бути членами інституту TKSF. Інститут поки що не впровадив зовнішній контроль якості аудиту і на час підготовки цих матеріалів не має таких планів.

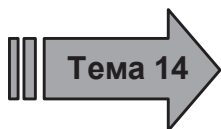
Інститут займається збиранням детальної інформації шляхом анкетного опитування стосовно клієнтури фірм, штату, оплати, освіти, страхування тощо. Формально, підсумки такого опитування підводять один раз на п'ять років.



Питання для самоконтролю

1. Якими стандартами регулюються питання контролю якості аудиторських послуг?
2. Яка мета контролю якості аудиторських послуг?
3. Які заходи дають змогу отримати високу якість аудиторських послуг?
4. Що є елементами системи контролю якості, притаманними внутрішньофірмовому контролю?
5. Яку відповідальність несе керівництво за систему контролю якості фірми?
6. Як здійснює контроль якості аудиторських послуг основний аудитор?
7. На які види поділяється внутрішній контроль залежно від суб'єкта здійснення та залежно від часу?
8. Як Ви розумієте загальний контроль якості аудиторських послуг?
9. Як Ви розумієте поняття самоконтролю?
10. Розкрийте зміст поняття «подальші події».
11. Які події потребують коригування?
12. Які події потребують розкриття?
13. Що розуміється під невизначеними зобов'язаннями?
14. Наведіть приклади невизначених зобов'язань.
15. Які процедури допомагають аудитору виявити невизначені зобов'язання?
16. Що відноситься до подій, які відбулися після дати складання фінансових звітів?
17. Які види відповідальності і перед ким несе аудитор?
18. Як розподіляється відповідальність між аудитором, замовником та третіми особами?
19. Як діє аудитор у разі виявлення суттєвої інформації, що може мати вплив на фінансову звітність клієнта? Чи несе він за це відповідальність?
20. Які нормативні документи та законодавчі акти України визначають міру відповідальності аудитора?
21. Які форми повідомлення інформації замовнику аудиту доречні?
22. Як організовано контроль якості аудиторських послуг в Європі?

ВНУТРІШНІЙ АУДИТ



Тема 14

ВНУТРІШНІЙ АУДИТ, ЙОГО СУТНІСТЬ, ОБ'ЄКТИ І СУБ'ЄКТИ

Внутрішній аудит бурхливо розвивається у світі, але, на жаль не всі підприємці розуміють його призначення у бізнесі. Ось чому визначення внутрішнього аудиту має не тільки теоретичне, але й практичне значення. Перша тема, з якою потрібно познайомитися, називається «Суть внутрішнього аудиту». Вона, розкриває такі проблеми:

- 14.1. Становлення, тенденції розвитку та актуальність внутрішнього аудиту
- 14.2. Суть внутрішнього аудиту
- 14.3. Внутрішній аудит у корпоративному управлінні
- 14.4. Місце внутрішнього аудиту у системі контролю

14.1. Становлення, тенденції розвитку та актуальність внутрішнього аудиту

У літературних джерелах існують різні точки зору стосовно часу виникнення внутрішнього аудиту. Вважають, що він зародився навіть раніше аудиту. Одні автори вважають, що він виник у XVI столітті¹, інші у XIX столітті. Але реально, як наука внутрішній аудит почав стрімко розвиватися після Другої світової війни. У 1941 році в Altamonte Springs, США був заснований Інститут Внутрішніх аудиторів (IBA) — міжнародна професійна організація, яка отримала світове визнання, її метою є розвиток та популяризація професії внутрішнього аудитора та розробка стандартів професійної діяльності. На сьогодні до складу IBA входить понад 122 тис. членів із 165 країн та регіонів. Усього в світі нараховується близько 1 млн людей, які тією чи іншою мірою займаються внутрішнім аудитом.

Інститут внутрішніх аудиторів здійснює навчання та сертифікацію, має знак сертифікації внутрішніх аудиторів (CIA). Він є підтвердженням сертифікації внутрішніх аудиторів на світовому рівні і стандартом

оцінки компетентності та професіоналізму аудиторів у сфері внутрішнього аудиту.

У кожній країні є свої особливості як підготовки, так і роботи фахівців. Так, у внутрішніх аудиторів США існували такі обов'язки щодо попередження і виявлення випадків шахрайства: вони контролювали формування політики компанії щодо сумнівних платежів, проводили перевірку нетипових і не підтверджених необхідними документами витрат, відрахувань. У подальшому акцент діяльності американських внутрішніх аудиторів змістився з попередження шахрайства до удосконалення усього господарчого механізму фірм.

Сьогодні внутрішні аудитори працюють як у державному, так і в приватному секторі. Внутрішні аудитори здійснюють незалежне експертне оцінювання управлінських функцій фірм чи компанії. Вони надають фірмі, яка здійснює управління, результати аналізу, оцінювання, рекомендації, поради й інформацію про діяльність підприємства, яке вони перевіряють. В основному, внутрішній аудит розглядає бухгалтерську інформацію і її достовірність. Завдання внутрішнього аудитора — допомогти працівникам фірми виконувати свої обов'язки кваліфіковано і ефективно.

Особливу увагу привернув до себе внутрішній аудит на початку третього тисячоліття. Інтерес до нього обумовлений низкою чинників.

По-перше, внутрішній аудит є одним з небагатьох доступних і водночас недооцінених ресурсів, правильне використання яких може підвищити ефективність роботи компанії.

По-друге, низка гучних корпоративних скандалів, яка прокотилася США та західною Європою, дала підстави вважати, що зовнішній аудит може давати значні збої, внаслідок яких зазнають банкрутства навіть найбільші фірми. Так, у результаті банкрутства компанії Enron вийшла з ринку Arthur Andersen і «велика шестірка» ведучих міжнародних аудиторських фірм перетворилась у «четвірку»: Deloitte & Touche, Ernst & Young, KMPG & Pricewaterhouse, що злилися з Coopers & Lybrand.

По-третє, наявність у компанії належного корпоративного управління, однією з невід'ємних ланок якого стає внутрішній аудит — позитивний сигнал для потенційних інвесторів та кредиторів.

Чим же викликана необхідність внутрішнього аудиту у сучасних умовах господарювання?

Зі зростанням масштабів діяльності багаторівневий апарат управління утворює проблеми обміну інформацією, координації рішень, збільшує ймовірність прийняття різними ланками постанов, які суперечать одна одній. Ускладнюється контроль різних ланок управління з боку центрального керівництва, що збільшує ризик помилок і зловживань персоналу (менеджерів). Якщо організація має географічне розкидані філіали або відділення, в яких місцеве керівництво приймає самостійні рішення, виникає необхідність здійснювати контроль і оцінку прийнятих рішень у цілому, а для цього потрібна достовірна якісна інформація.

Система бухгалтерії не дає повної інформації, необхідної для своєчасного ухвалення рішень. Керівники структурних підрозділів і окремі фахівці не завжди володіють відповідними знаннями і досвідом у галузі прийняття рішень, які мають можливе значення для підприємства і можуть не тільки збільшити його прибутки, але й нанести збитки, збанкрутувати. Тому ні бухгалтерія, ні фахівці не в змозі в повному обсязі здійснювати внутрішньогосподарський контроль. Яким би професійним не був менеджмент, актуальним стає питання контролю за станом справ, одним із дієвих інструментів якого може стати внутрішній аудит.

Все це дозволяє зробити висновок, що організація внутрішнього аудиту властива лише великим та середнім фірмам, для яких характерні:

- складна оргструктура;
- значна чисельність філіалів;
- різні види діяльності і можливість кооперування;
- бажання органів управління отримувати достатньо об'єктивну і незалежну оцінку дій менеджерів усіх видів керування.

Таким чином, *мета внутрішнього аудиту* — удосконалення організації і управління виробництвом, виявлення й мобілізація резервів його росту, безпека бізнесу.

Необхідність внутрішнього аудиту обумовлена також недосконалістю законодавства, податкової системи. Так, податковий тиск держбюджету України 2007 року збільшився, що приводить до зростання тіньової економіки. Невипадково за оцінкою Всесвітнього банку і Price Waterhouse Coopers Україна входить до складу 20 країн світу³ з неефективною податковою системою. Тільки органами Контрольно-ревізійного управління України у 2006 році були виявлені зловживання у бюджетному законодавстві на загальну суму 9 млрд. гривень.

Не поліпшилися і умови розвитку бізнесу в Україні. Право на здійснення бізнесу видають чиновники, що також приводить до зростання корупції. Так, найбільша кількість дозволів видавалася: санепідемслужбами — 35 %, пожежною охороною — 28 %, охороною праці — 16 %, органами міського самоврядування — 20 %.⁵

Кримінальна економіка відтворює відповідні відносини у бізнесі, займається яким є небезпечним. Технології шахрайства не відстають від розвитку техніки забезпечення безпеки. Наприклад, зовсім недавно в Україні отримали «прописку» «рейдинг — технології» (має англійське походження). Raider у перекладі з англійської означає грабіжник, нападник. Рейдинг — це технологія віднімання успішного бізнесу або фінансове приваблювання активів.

В Українському союзі промисловців і підприємців стверджують, що впродовж останніх двох років рейдерським атакам підпало більше 2 тис. підприємств. За іншими оцінками, на рахунку рейдерів більше 3 тис. захоплених об'єктів чужої власності. Щоб захопити підприємство, здійснюються попередні розвідувальні дії, оцінюється ефективність служби

безпеки. Паралельно розробляється схема захоплення об'єкта. Звичайно, в таких умовах внутрішній аудитор — не Джеймс Бонд, але від нього багато що залежить. Він може розробити заходи, які забезпечать збереження комерційної таємниці та не дадуть приводу для захоплення підприємства, не допустять доведення до навмисного банкрутства.

Вперше в Україні система внутрішнього аудиту була запроваджена в комерційних банках відповідно до нормативних документів Національного банку.

Робота по створенню внутрішнього аудиту в банках України розпочалася ще в 1998 році за ініціативою НБУ. Постановою від 20.03.98 р. №114 було затверджено «Положення про організацію внутрішнього аудиту в комерційних банках України». Згодом з метою надання практичної допомоги комерційним банкам НБУ були підготовлені «Методичні вказівки щодо застосування стандартів внутрішнього аудиту в комерційних банках України» (Постанова від 20.07.99 р. №358).

В українській банківській практиці внутрішній аудит з'явився на основі відомчої ревізії. До 90-х років банківська діяльність вважалася низько ризиковою сферою і внутрішній контроль за діяльністю банку здійснювали контрольно-ревізійні служби. Але за ринкових умов ефективного функціонування цих служб виявилось обмеженням через відсутність більш-менш придатного аналітичного інструментарію.

Фактично поступовий розвиток діяльності цих служб завершився трансформуванням їх у внутрішній аудит. У жовтні 2000 р. був створений Інститут внутрішніх аудиторів України (ІВАУ).

Що ж таке внутрішній аудит, у чому його суть? Щоб відповісти на це запитання, розглянемо наступний параграф.

14.2. Сутність внутрішнього аудиту

Сьогодні існує багато тлумачень внутрішнього аудиту. У табл. 14.1 наведено визначення терміна «внутрішній аудит». Для більшої ґрунтовності використовуються витяги не лише із чинних документів, а й з тих, що втратили чинність.

Різноманітність наведених визначень пояснюється відсутністю єдиного нормативного документа, який регулював би відносини у сфері внутрішнього аудиту. Як бачимо, в окремих позиціях вони мають суттєві суперечності, наприклад, з приводу незалежності думки, висловлюваної внутрішнім аудитом, з приводу того, чим же все таки є внутрішній аудит — оцінювальною діяльністю чи підрозділом тощо. Детально аналізувати кожну суперечність немає сенсу, оскільки кожен орган, який видавав нормативний документ, трактував термін «внутрішній аудит» виходячи із власних потреб управління, що не можна вважати неправильним.

ТЛУМАЧЕННЯ ВНУТРІШНЬОГО АУДИТУ

№ з/п	Джерело	Визначення поняття «внутрішній аудит»
1	2	3
1	МСА610 «Розгляд роботи внутрішнього аудиту»	Термін «внутрішній аудит» означає оцінювальну діяльність служби, створеної суб'єктам господарювання. До функцій внутрішнього аудиту входять, зокрема, перевірка, оцінювання та моніторинг відповідності й функціонування систем бухгалтерію та внутрішнього контролю. Внутрішній аудит є підрозділом суб'єкта господарювання. Незалежно від ступеня самостійності та об'єктивності внутрішнього аудиту він не може досягнути такого ступеня незалежності, якого вимагають від зовнішнього аудитора при висловленні ним думки щодо фінансових звітів. Зовнішній аудитор несе особливу відповідальність за висловлену аудиторську думку, і ця відповідальність не зменшується при будь-якому використанні внутрішнього аудиту. Всі судження, що стосуються аудиту фінансових звітів, формуються зовнішнім аудитором
2	Норматив №24 «Врахування роботи спеціалістів внутрішнього аудиту», затверджений рішенням АПУ від 18.12.98 р.№73	Термін «внутрішній аудит» означає діяльність внутрішньої аудиторської служби (або служби внутрішніх ревізорів) підприємства, яку, незалежно від назви, можна розглядати як окремий вид аудиторським послуг, що надаються незалежним аудитором підприємству. Основні функції служби внутрішнього аудиту, як правило, складаються з процедур дослідження окремих операцій підприємства, оцінки цих операцій і контролю відповідності відображення їх в бухгалтерію, а також контролю за функціями внутрішньої системи контролю підприємства. Внутрішній аудит — це складова частина організаційної структури підприємства. І тому, незалежно від рівня автономності і об'єктивності, він не може досягнути того самого рівня незалежності, що й зовнішній аудит, при висловленні незалежної думки щодо фінансової звітності підприємства. Навіть за умови нормального функціонування внутрішнього аудиту відповідальність зовнішнього аудитора не може бути зменшена, зовнішній аудитор персонально відповідає за наданий аудиторський висновок
3	Методичні рекомендації щодо проведення внутрішнього аудиту фінансових установ, затверджені розпорядженням Держкомісії з регулювання ринків фінансових послуг від 27.09.2005р. №4660	Внутрішній аудит — незалежна експертна діяльність служби внутрішнього аудиту фінансової установи, яка полягає в проведенні перевірок та здійсненні оцінки, як правило, таких елементів: — системи внутрішнього контролю фінансової установи; — фінансової та господарської інформації; — економічності та продуктивності фінансової установи; — дотримання законів, нормативних актів та інших зовнішніх вимог

№ з/п	Джерело	Визначення поняття «внутрішній аудит»
1	2	3
4	Положення про організацію бухгалтерського обліку та звітності в банках України, затверджене постановою Правління НБУ від 30.12.98 р. №566	Внутрішній аудит — це незалежний підрозділ, який не бере участі у виконанні операцій, а періодично здійснює перевірки та оцінює: — адекватність і ефективність заходів та системи внутрішнього контролю; — управління ризиками і кредитним та інвестиційним портфелем; — повноту, своєчасність і достовірність фінансової та іншої звітності; — дотримання принципів і внутрішніх процедур обліку; — відповідність регулятивним вимогам
5	Положення про організацію внутрішнього аудиту в комерційних банках України, затверджене постановою Правління НБУ від 20.03.98р. №114	Внутрішній аудит банку — це незалежна оцінка системи внутрішнього контролю, встановленого у комерційному банку. Головна увага внутрішнього аудиту зосереджена на аналізі інформаційної системи, включаючи систему бухгалтерського і супутніх видів контролю, вивченні фінансової та операційної інформації, дослідженні економічності та ефективності операцій
6	Розпорядження КМУ «Про схвалення Концепції розвитку державного внутрішнього фінансового контролю» від 24.05.2005 р. №158р	Внутрішній аудит — форма контролю, що забезпечує функціонально незалежну оцінку діяльності органів державного сектора та дає впевненість Кабінету Міністрів України, Мінфіну, іншим заінтересованим центральним органам виконавчої влади, керівництву органів державного сектора в тому, що система державного управління функціонує у спосіб, який максимально знижує ризик шахрайства, допущення помилок чи нерентабельності. Метою внутрішнього аудиту є надання рекомендацій з удосконалення діяльності органу державного сектора, підвищення ефективності процесів управління, що сприяє досягненню мети органом державного сектора. До завдань внутрішнього аудиту належить також забезпечення ефективного внутрішнього контролю стосовно понесених витрат. Здатність надання незалежних та об'єктивних рекомендацій є основною відмінністю внутрішнього аудиту від інших форм контролю
7	Положення про організацію бухгалтерського обліку і звітності виконання державного та місцевого бюджетів. Державне казначейство України, затверджено наказом від 28.11.2000 р. №119	Внутрішній аудит — це незалежний підрозділ, який не бере участі у виконанні операцій, а періодично здійснює перевірки та оцінює: адекватність і ефективність системи внутрішнього контролю; повноту, своєчасність і достовірність фінансової та іншої звітності, дотримання принципів і внутрішніх процедур обліку; відповідність регуляторним вимогам (п. 3.3)

№ з/п	Джерело	Визначення поняття «внутрішній аудит»
1	2	3
8	Принципи корпоративного управління. Затверджені рішенням Держкомісії з цінних паперів та фондового ринку від 11.12.2003 р. №571	Служба внутрішнього аудиту — постійно діючий структурний підрозділ товариства, який здійснює функції поточного контролю за його фінансово-господарською діяльністю. Назва умовна. Товариства необмежені у використанні інших назв цього структурного підрозділу (наприклад, контрольно-ревізійна служба) (п.5.1.)
9	<i>Адамс Р.</i> Основи аудита. — М.: Аудит, ЮНИТИ, 1995	Контроль, який здійснюється шляхом перевірки та оцінки адекватності і ефективності інших видів контролю
10	<i>Андреев В.Д.</i> Практический аудит (справочное пособие). — М: Экономика, 1994.	Може розглядатись як невід’ємна частина загальної системи управлінського контролю... роль внутрішнього аудиту була розширена шляхом включення до неї оцінки якості інформації, яка генерується управлінською інформаційною системою та складає основу для ухвалення рішень, а також оцінки корисності застосовуваної методики аналізу інформації (с. 23)
11	<i>Андреев В.Д.</i> Внутренний аудит: Учебное пособие. — М.: Финансы и статистика, 2003	Система контролю, яка організована на суб’єкті господарювання в інтересах його власників (або керівництва) та яка регламентована внутрішніми документами. Внутрішній аудит являє собою незалежну компетентну оцінку фінансово-господарської та управлінської діяльності, що здійснюється в самій організації, заснована на системному науково-обґрунтованому процесі об’єктивному зборі, аналізі і оцінці свідчень про економічні заходи та події з метою встановлення критеріїв ефективності роботи, прогнозу майбутнього розвитку, розробки рекомендацій та порад (с. 30)
12	<i>Бутинець Ф.Ф.</i> Аудит: Підручник для студентів спеціальності «Облік і аудит»вищих навчальних закладів. — Житомир: ПП «Рута», 2002	Організована на підприємстві, діюча в інтересах його керівництва та (або) власників і регламентована внутрішніми нормативними актами система контролю за дотриманням встановленого порядку ведення бухгалтерії, складання та подання надійності функціонування всієї системи внутрішнього контролю (с. 188)
13	<i>Бутинець Ф.Ф., Бардаш С.В., Малюга Н.М.</i> Контроль і ревізія. Підручник. — Житомир, ЖІТІ, 2000.	Невід’ємна частина загальної системи управління. Створюється на середніх і великих підприємствах, виконує контрольні функції залежно від мети і завдань, покладених на внутрішніх аудиторів підприємства (с. 137)

№ з/п	Джерело	Визначення поняття «внутрішній аудит»
1	2	3
14	<i>Бурцев В.В.</i> Организация системы внутреннего контроля коммерческой организации. — М.: Зкзамен, 2000.	Організована внутрішніми документами організації діяльність з контролю ланок управління та різних аспектів функціонування організацій, яка здійснюється представниками спеціального контрольного органу в межах допомоги органам управління організації (загальним зборам учасників господарського товариства, спілки або членів виробничого кооперативу, наглядовій раді, раді директорів, виконавчому органу (с. 212)
15	<i>Белуха М.Т.</i> Курс аудиту. — К.: Вища школа, 1998.	Внутрішній аудит проводиться власником залежно від необхідності управління маркетингом з метою визначення платоспроможності та уникнення банкрутства (с. 74)
16	<i>Бьічкова С.М.</i> Основы аудита. М.: «Бухгалтерский учет», 2000	Спосіб незалежної оцінки ефективності діяльності організації і органів її управління (с.191)
17	Правила (стандарты) аудиторской деятельности. — М.: «Бухучет», 1997. Перечень терминов и определений.	Організована на економічному суб'єкті в інтересах його власників і регламентована його внутрішніми документами система контролю за дотриманням встановленого порядку ведення бухгалтерії та надійністю функціонування системи внутрішнього контролю
18	<i>Пантелеев В.П., Корінко М.Д.</i> Внутрішній аудит, К.: Держ. академія статистики обліку та аудиту Держ. Комітету статистики України. — 2006.	Внутрішній аудит — це діяльність, яка організована в межах суб'єкта господарювання і яку виконує окремий підрозділ підприємства або окрема посадова особа. Головна увага внутрішнього аудиту зосереджена на аналізі інформаційної системи, включаючи систему бухгалтерії і супутніх видів контролю, вивченні фінансової та операційної інформації, дослідженні економічності й ефективності в цілому. Функції внутрішнього аудиту охоплюють, зокрема, перевірку, оцінку та моніторинг адекватності й ефективності функціонування систем бухгалтерії і внутрішнього контролю. Складова внутрішньогосподарського контролю (с. 167)
19	<i>Сухарева Л.А., Ретюнських Е.Б.</i> Внутренний аудит международного департамента банка: методология, организация и методика. — Донецк, Дон ГУЗТ, 200	Незалежна об'єктивна діяльність у вигляді перевірок та управлінського консультування, спрямована на підвищення та удосконаленні місії банку шляхом системного внутрішнього контролю і підвищення ефективності процесів управління ризиками (с. 17)

Національний норматив №24, хоч і скасований, на нашу думку, досить повно і одночасно стисло дає уявлення про внутрішній аудит стосовно умов нашої країни: «Можливості і мета діяльності служби внутрішнього аудиту мають дуже широкий спектр та напрямки і залежать від розміру та структури підприємства, а також потреб керівництва. Як правило, функції внутрішнього аудитора складаються: з контролю функціонування та організації систем бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю. Контроль за організацією систем бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю — це виконання частини функцій керівництва підприємства. Служба внутрішнього аудиту, як правило, відповідає перед керівництвом підприємства за постійне спостереження та контроль за функціонуванням цих систем. Фахівці служби внутрішнього аудиту надають рекомендації з удосконалення цих систем; експертизи фінансової і оперативної інформації, огляду коштів, які використовуються для ідентифікації, виміру, класифікації і інформування; підготовки оглядів ефективності діяльності підприємства, включаючи нефінансові засоби керівництва; контролю за дотриманням українського законодавства і виконанням всіма підрозділами підприємства його внутрішньої політики щодо здійснення діяльності».

Звернемо особливу увагу на такі формулювання п. 5 Нормативу № 24:

— «мають дуже широкий спектр та напрямки»;

— «залежить від розміру та структури підприємства, а також потреб керівництва»;

— «виконання частини функцій керівництва підприємства»;

Вони виразно характеризують основні відмінності *внутрішнього аудиту* від зовнішнього, зокрема «потреби керівництва».

Тобто у той час як зовнішній аудит має за мету надання повної та достовірної інформації зовнішнім користувачам, внутрішній аудит служить для задоволення потреб власників та менеджерів. Зовнішній аудит ні за яких обставин не може виконувати будь-яких керівних функцій на підприємстві, тоді як внутрішньому аудиту це властиво.

Внутрішній аудит служить для задоволення потреб власників та менеджерів.

Водночас, внутрішній аудит має багато спільного із зовнішнім аудитом, проте він не може повністю замінити останнього через цілий ряд факторів, основним з яких є фактор незалежності.

Пам'ятаємо, що згідно з МСА 610:

Незалежно від ступеня самостійності та об'єктивності внутрішнього аудиту він не може досягнути такого ступеня незалежності, якого вимагають від зовнішнього аудитора при висловленні ним думки щодо фінансових звітів.

Частково виконувати функції зовнішнього аудиту внутрішній аудит може і виконує. Це впливає з аналізу МСА 610. Як правило, зовнішній аудитор здійснює процедури оцінки і перевірки роботи внут-

рішнього аудиту з метою скорочення витрат часу на проведення аудиту. Тобто, якщо зовнішнього аудитора влаштовують контрольні процедури, що виконуються внутрішнім аудитором, він їх повторно не проводить, а лише здійснює їх оцінку і перевірку, про що обов'язково зазначає у своїх робочих документах та підсумковій аудиторській документації. Слід звернути увагу на те, що такий підхід дає змогу підприємствам економити суттєві суми коштів на послугах зовнішніх аудиторів.

Внутрішній аудит не може повністю замінити зовнішній аудит, проте виконує окремі процедури, які можуть використовуватись для потреб зовнішнього аудиту.

Перш ніж перейти до аналізу функцій, які виконує внутрішній аудит, необхідно розібратися чим відрізняється він від зовнішнього. Для цього розглянемо таблицю 14.2.

Таблиця 14.2

**ПОРІВНЯЛЬНА ХАРАКТЕРИСТИКА
ВНУТРІШНЬОГО ТА ЗОВНІШНЬОГО АУДИТУ**

Критерій, за яким здійснюється порівняння	Зовнішній аудит	Внутрішній аудит
1	2	3
Регламентация діяльності	Регламентований на рівні закону	Регламентується внутрішніми положеннями підприємства
Залежність від підприємства	Незалежний	Підконтрольний власнику
Обов'язковість контролю	Обов'язковий лише у випадках, передбачених Законом «Про аудиторську діяльність»	Внутрішній контроль обов'язковий для всіх підприємств з метою забезпечення збереження власності
Мета організації контролю	Підтвердження достовірності фінансової звітності	Захист інтересів власників щодо збереження власності, економічного та ефективного використання ресурсів. Отримання надійної та повної інформації для прийняття ефективних управлінських рішень. Забезпечення дотримання всіма працівниками своїх посадових обов'язків відповідно до цілей підприємства. Дотримання відповідності політиці, планам, процедурам, законодавству
Виконання функцій управління	Не виконує	Виконує
Користувачі інформації	Зовнішні користувачі	Власники, менеджери

Критерій, за яким здійснюється порівняння	Зовнішній аудит	Внутрішній аудит
1	2	3
Свобода вибору завдань	Заснований на загальноприйнятих нормах, стандартах діяльності, регламентований та певною мірою централізований	Створюється виходячи із цілей і завдань управління підприємством. Держава регламентує лише основні напрямки внутрішнього контролю (проведення інвентаризацій, організація документообігу тощо)
Об'єкти вивчення	Розділи та ділянки бухгалтерського обліку	Цикли діяльності підприємства (закупівель, продаж, інвестицій тощо).
Періодичність контролю	Як правило, не частіше одного разу на рік	Здійснюється безперервно
Ступінь відкритості інформації	Відкритість інформації (аудиторський висновок оприлюднюється, аудиторський звіт — за умовами договору. Як правило, аудиторський звіт є конфіденційною інформацією)	Конфіденційність
Ступінь надійності інформації	Інформація оцінюється у всіх суттєвих аспектах	Приблизні, оперативні оцінки
Прив'язка до часу	Наступний контроль, після здійснення господарської операції	Поєднання методів попереднього, поточного та наступного видів контролю, супровід діяльності.
Право на здійснення діяльності	Для здійснення аудиторської діяльності необхідний сертифікат	Сертифікат аудитора України не потрібен
Регулярність роботи	Залежність від клієнтів, власлива певна сезонність	Постійний характер роботи
Право вибору робіт аудитором	Право вибирати клієнта, погоджуватись чи не погоджуватись на перевірку	Обов'язковість виконання доручень та розпоряджень власників, менеджерів.
Відповідальність	Згідно з умовами договору — перед клієнтом, за порушення порядку заняття аудиторського — позбавлення сертифіката, виключення із Реєстру	Несуть відповідальність перед власниками, менеджерами за якість і своєчасність виконання покладених обов'язків і за дотримання повноважень

Критерій, за яким здійснюється порівняння	Зовнішній аудит	Внутрішній аудит
1	2	3
Громадські інтереси	Допомога у забезпеченні повноти та ефективності фінансових звітів, що їх надають фінансовим установам як часткове підтвердження кредитоспроможності, а акціонерам — для залучення капіталу	Забезпечення упевненості надійної системи внутрішнього контролю, що підвищує достовірність зовнішньої фінансової інформації їх роботодавцям
Суб'єкти та характер діяльності	Здійснюється як підприємницька діяльність аудиторськими фірмами або аудиторами — підприємцями, незалежними від замовника, аудиторю необхідний сертифікат аудитора України та запис у Реєстрі суб'єктів аудиторської діяльності	Здійснюється працівниками спеціальної служби підприємства. Діяльність з оцінювання в межах підприємства. Служба внутрішнього контролю є частиною системи внутрішньогосподарського контролю та незалежна від інших структурних та функціональних підрозділів підприємства
Визначення кола питань	Передбачено законами України, МСА, рішеннями ДКЦПФР України або визначається замовнику у договорі. Домінує аудит фінансової звітності.	Визначається адміністрацією підприємства (власником), на якому створено службу внутрішнього аудиту, або відповідно до плану роботи служби. Внутрішній аудит виконує функцію контролю.
Методи аудиту	Методи проведення аудиту, робочі документи аудитора мають багато спільного. Існують розбіжності на рівні деталей, в ступені точності та періодах проведення перевірок. У внутрішньому аудиті переважає експертиза, оцінка, моніторинг	
Підсумкові документи з аудиту	Аудиторський звіт та аудиторський висновок надається замовнику та всім зацікавленим особам. Форма аудиторського висновку регламентована МСА	Аудиторський висновок, звіт про проведений аудит, акт перевірки та пропозиції щодо усунення встановлених зауважень, службова довідка, рекомендації, консультації, прогноз надаються органу, що призначив перевірку
Звітність про діяльність аудиторського підрозділу	Аудиторський висновок надається замовнику аудиту та всім зацікавленим особам, звіт типової форми № 1 — аудит аудиторської фірми про виконані роботи (послуги) надається АПУ.	Звіт про діяльність служби внутрішнього аудиту надається органу, якому підпорядкована така служба

Сутність внутрішнього аудиту розкривається також у його функціях. Наповнення функцій внутрішнього аудиту конкретним змістом залежить від особливостей діяльності підприємства і має здійснюватися тим органом управління, якому підпорядковується служба внутрішнього аудиту. Завдання конкретної служби можуть бути різними залежно від специфіки роботи підприємств, від особливостей його організаційної структури і від завдань, які ставить перед собою адміністрація у даний момент.

Як свідчить досвід розвинутих країн, до основних функцій внутрішнього аудиту належать:

- контрольна;
- координаційна;
- аналітична;
- інформаційна;
- консультаційна;
- захисна.

Контрольна функція внутрішнього аудиту полягає у визначенні адекватності політики підприємства встановленим параметрам та оцінка ефективності обліку і менеджменту. Внутрішні аудитори перевіряють роботу окремих підрозділів підприємств з метою оцінки внутрішнього контролю, політики та внутрішніх процедур, оцінюють дисципліну виконання персоналом вказівок та наданих раніше рекомендацій.

Координаційна функція — полягає в плануванні роботи внутрішнього аудитора виходячи з потреб акціонерів, інвесторів, управління підприємства та раціонального використання можливостей підрозділу.

Аналітична функція — це експертна оцінка та аналіз ефективності важливих аспектів господарської діяльності.

Інформаційна функція — інформування керівництва підприємства про результати перевірок, виявлені факти порушень вимог законодавства або внутрішніх правил.

Консультаційна функція — надання поточних консультацій працівникам підрозділів.

Захисна функція — це заходи, спрямовані на збереження активів підприємства від потенційних крадіжок та фактів шахрайства, неефективного управління бізнесом.

Безпосередньо з функціями пов'язані і завдання внутрішнього аудиту. До основних завдань внутрішнього аудиту відносять

- перевірку бухгалтерської інформації;
- перевірку оперативних даних, якими користується система управління;
- перевірку засобів і способів ідентифікації інформації; вивчення окремих статей звітності;

- перевірку сальдо і оборотів за окремими рахунками бухгалтерії;
- перевірку і моніторинг системи бухгалтерії; перевірку і моніторинг системи внутрішнього контролю; перевірку дотримання законів і внутрішніх правил; контроль за дисципліною виконання рішень керівництва або власників;
- вивчення та оцінка ефективності системи внутрішнього контролю;
- перевірку наявності, стану й збереження майна підприємства; перевірку поточної діяльності окремих структурних підрозділів;
- оцінку та контроль використовуваного програмного забезпечення;
- контроль дотримання комерційної таємниці; розслідування окремих випадків (розкрадання, обману, помилки на значні суми) та неадекватних дій персоналу управління;
- оцінку ефективності використання ресурсів (фінансових, матеріальних, трудових, інтелектуальних);
- розробку рекомендацій з усунення невідповідностей щодо підвищення ефективності діяльності.

Об'єкти внутрішнього аудиту можуть бути різні залежно від особливостей економічного суб'єкта і вимог його керівництва або власника. До основних об'єктів внутрішнього аудиту належать такі:

- організація і методика ведення бухгалтерії (облікова, податкова, амортизаційна та інші види політики, план документообігу тощо);
- дотримання якісних характеристик фінансової звітності;
- організація податкового обліку, складання податкової звітності, своєчасність сплати податків;
- система управління підприємством та його структура;
- система та стан внутрішнього контролю (контрольна політика);
- організація фізичного захисту активів підприємства; фінансовий стан і платоспроможність підприємства, рівень забезпеченості ресурсами та їх використання;
- стан дотримання вимог законів, нормативних актів, розпоряджень адміністрації, технології та норм, що регламентують діяльність підприємства;
- інші процеси господарської діяльності підприємства (використання робочого часу, продуктивності праці).

Слід відзначити, що український внутрішній аудит значно відрізняється від внутрішнього аудиту зарубіжних колег. Це пов'язано з тим, що незалежність внутрішнього аудиту в Україні умовна, відсутні єдині вимоги до професійного та освітнього рівня внутрішніх аудиторів, не до кінця розроблена і законодавча база, багато питань не є наукового обґрунтування. Ось чому виникає інтерес з'ясувати місце внутрішнього аудиту в управлінні. Для цього розглянемо наступні параграфи.

У широкому розумінні корпоративне управління розглядають як систему, за допомогою якої спрямовують та контролюють діяльність суб'єкта господарювання. У рамках корпоративного управління визначається, яким чином власники здійснюють контроль за діяльністю менеджерів, а також яку відповідальність несуть менеджери перед власниками за результати діяльності підприємства.

У сучасній концепції основна мета бізнесу складається в збільшенні багатства власника. Ця мета на сьогодні однаковою мірою сприймається як власником, що є номером один у бізнесі, так і менеджментом, що з неминучістю погоджується, тому що в протилежному разі його просто замінять. Але власник нерідко не може керувати всім «своїм господарством», хоча б тому, що воно в нього може бути дуже великим або диверсифікованим, і відразу за всім устежити не вдається. Оскільки ціль у власника і менеджменту єдина, власник повинен довіряти менеджменту, тобто система керування підприємством повинна будуватися на довірі. Однак добре відома очевидна істина, яка полягає в тому, що *система довіри* будується на *системі перевірки*. Ще раніше за старих часів люди говорили: «довіряй, але перевіряй».

Будь-який вид діяльності завжди краще контролюється або при розподілі обов'язків між робітниками, або за допомогою подвійного контролю.

Будь-який підприємець, який має справу, повинен мати на увазі, що існує, у крайньому разі, три основні операції, які повинні здійснюватися при розподілі обов'язків або виконуватися ним самим:

- виписка членів;
- здійснення платежів;
- перевірка банківських повідомлень.

Подвійний контроль є таким варіантом системи контролю, при якому вся операція не може здійснюватись одним працівником. При подвійному контролі одне і те завдання виконують дві людини, причому обов'язки між ними розподіляються таким чином, щоб жодна з них не змогла виконати всі дії по даній операції. Такий контроль має одну мету: не дозволити одній людині мати не контрольований доступ до грошових коштів. Впровадити у виробництво подвійний контроль досить важко.

Процедури контролю, здійснювані на основі повноважень, мають багато видів, основні з яких — спеціальна система паролів, що надає можливість тим або іншим людям користуватися комп'ютером і отримувати доступ до визначених баз даних, і спеціальні картки з власноручним підписом, що дозволяють вводити у приміщення з банківськими сейфами, виконувати грошові операції і отримувати готівку. Установлення межі повноважень тих або інших співробітників вимагає від них не виходити за межі, у рамках яких він може приймати рі-

шення, або посадових обов'язків. Коли людям не надані повноваження на ведення якоїсь діяльності, їх можливості здійснити шахрайство значно скорочуються.

Ефективність внутрішнього контролю передбачає відповідний розподіл обов'язків між тими, хто працює з активами. Така організація дозволяє зменшити імовірність виникнення помилок, обмежити можливість зловживань з активами.

Власник не може довіряти менеджменту безумовно. Така довіра здатна викликати витрату результативності бізнесу, коли менеджмент починає грати за своїми правилами, забуваючи, хто головний у бізнесі. Хто допоможе власникові знайти «слабку ланку» у його бізнесі?

Подібно тому, як потенційний інвестор або кредитор не довіряє формально представленим даним про підприємство і призначає йому аудит, замовляючи його у великої четвірки та сплачуючи більші гроші, власник, тобто інвестор що вже відбувся, повинен теж мати можливість «на аудит». Але залізи в суть бізнесу треба більш глибоко, перевірити не тільки зовнішні фінансові потоки, але, головним чином, економіку бізнесу.

Під економікою ми розуміємо складний комплекс, що включає поведження підприємства на ринку, внутрішні процеси підприємства, рівень витрат і керування оборотними коштами й так далі.

Корпоративне управління — це система відносин між власниками (акціонерами) і менеджментом компанії, а також іншими зацікавленими особами — кредиторами, клієнтами тощо.

Процес контролю результативності бізнесу повинен носити безперервний характер. Особливо в тому випадку, коли бізнес є багатопрофільним та являє собою холдинг, можливо, навіть юридичне не оформлений.

Головне призначення інституту внутрішніх аудиторів полягає в забезпеченні прозорості економіки бізнесу для його власника. Відразу підкреслимо, що **під внутрішнім аудитом** тут розуміється **комплекс діагностичних процедур, спрямованих на виявлення, з одного боку, слабких сторін бізнесу, а з другого — установлення шляхів їхнього усунення**. У цьому терміні обидва слова є однаковою мірою ключовими: «аудит» — тому що необхідна глибока перевірка (ревізія) бізнесу, «внутрішній» — тому що ревізія провадиться власними ресурсами власника, яким він довіряє.

Основна увага приділяється загальним положенням внутрішнього аудиту та системі технологій, які могли б стати інструментарієм аудитора.

Сформулюємо основні положення інституту внутрішніх аудиторів. Виділило щонайменше три положення.

Положення 1. Внутрішній аудит підприємства повинен носити *комплексний характер*. Насамперед, всю сферу аналізу діяльності менеджменту підприємства ми розіб'ємо *на два модулі*.

Перший модуль включає *поточний стан бізнес* — *процесів*, на яких базується менеджмент підприємства. Внутрішній аудитор або команда аудиторів повинна проаналізувати стан процесів, як вони є, або, як прийнято в технології BPR (реінжиніринг бізнес — процесів) скласти опис процесів «As is». На підставі цього опису аудитор демонструє власникові слабкі сторони процесу керування підприємством.

Другий модуль включає *комплекс процедур перевірки результативності бізнесу*. Тут аудитор повинен продемонструвати власникові наскільки ефективно працює менеджмент. Інакше кажучи, наскільки вмілими і надійними є ті руки, у які власник передав свої гроші, матеріалізувавши їх у відповідних активах. Традиційно аналітики бізнесу вміють аналізувати фінансові показники. Як правило, власника цікавлять саме фінансові результати. Звичайно, він хоче знати, скільки центів прибутку генерує йому один долар вкладених коштів. Цих показників явно недостатньо. Вони показують тільки кінцевий результат, але не дають відповіді на законне запитання, як же бізнес «дійшов до такого життя». Представляється, що *експертиза бізнесу* повинна спочатку оцінити *маркетинговий компонент бізнесу*, досконалість його операційних й інноваційних процесів, здатність до росту й навчання, а потім уже на виході оцінити й проаналізувати бізнес процеси. Тільки така оцінка може вважатися по сьогоднішню комплексною.

Положення 2. Внутрішній аудит підприємства повинен носити *конструктивний характер*. Якщо традиційний фінансовий аудит носить формальний і відособлений характер, то внутрішній аудит, на противагу цьому, повинен мати *на меті поліпшення діяльності підприємства*. Важливо забезпечити конструктивність внутрішнього аудиту, що є наслідком того, що внутрішній аудитор також є членом команди власника. І якщо менеджмент постійно грає на полі, приносячи власникові дохід, то група внутрішніх аудиторів спостерігає за цією грою, підказуючи власникові, коли й кого варто замінити в команді й, взагалі, як поліпшити гру. Якщо говорити про це більш серйозно, то *висновки внутрішнього аудитора* завжди повинні *закінчуватися рекомендаціями, спрямованими на поліпшення результативності бізнесу*.

Положення 3. Внутрішній аудит підприємства повинен носити *незалежний характер*. Якщо в попереднім положенні ми відзначили командність діяльності внутрішнього аудитора, то зараз необхідно обмежити ступінь реалізації цієї командності.

Слід відмітити, що внутрішній аудитор повинен бути незалежний від менеджменту підприємства, тільки в цьому випадку від його діяльності буде користь для власника. У протилежному випадку менеджмент і внутрішній аудит просто домовляться і результати експертизи не будуть носити незалежного характеру.

Взаємодія служби внутрішнього аудиту з органами корпоративного управління подана на рис. 14.1.

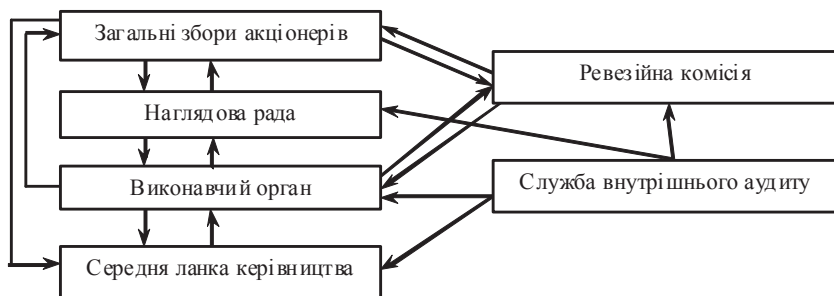


Рис. 14.1. Взаємодія служби внутрішнього аудиту з органами корпоративного управління

14.4. Місце внутрішнього аудиту в системі контролю

Роль і значення служби внутрішнього аудиту в системі управління та внутрішньогосподарського контролю визначається її взаємозв'язками з іншими службами та підрозділами підприємства (табл. 14.3).

Таблиця 14.3

ЗВ'ЯЗОК СЛУЖБИ ВНУТРІШНЬОГО АУДИТУ З ІНШИМИ ПІДРОЗДІЛАМИ ТА СЛУЖБАМИ ПІДПРИЄМСТВА

Підрозділ підприємства	Форма зв'язку підрозділу та служби підприємства зі службою внутрішнього аудиту
1	2
Адміністрація	Служба внутрішнього аудиту отримує від адміністрації розпорядження, накази, плани для виконання, а надає результати перевірок, експертиз, аналізу, оцінки діяльності, рекомендації, обґрунтування заходів
Відділ постачання (тендерний комітет)	Служба внутрішнього аудиту здійснює контроль стану матеріально-технічного забезпечення, укладання угод на придбання запасів та основних засобів, застосування цін, виконання договірної дисципліни, обґрунтованість визнання та списання запасів, перевіряє правильність звітів на списання запасів у виробництво, правильність відображення постачання та списання цінностей у обліку, проводить інвентаризацію розрахунків з постачальниками або перевіряє правильність її проведення
Відділ збуту	Служба внутрішнього аудиту контролює укладання та виконання договорів продажу, обґрунтованість застосування цін реалізації, правильність оцінки доходу від реалізації, правильність відображення доходу в обліку

Підрозділ підприємства	Форма зв'язку підрозділу та служби підприємства зі службою внутрішнього аудиту
1	2
Виробничі підрозділи	Служба внутрішнього аудиту проводить контроль виробничих звітів, нарядів, накладних на відпуск сировини у виробництво, відповідність фактичного виходу продукції нормам та нормативам, обґрунтованість застосування норм природного убутку та інших норм та нормативів, обґрунтованість віднесення витрат на виробництво продукції, проводить оцінку виробничої діяльності, дотримання технологічної дисципліни, своєчасність та правильність відображення операцій з виробництва у первинних документах та звітності, інформує про зміни норм, нормативів
Матеріальний склад	Служба внутрішнього аудиту контролює рух запасів, обґрунтованість та своєчасність їх оприбуткування та списання, наявність та правильність ведення карток складського обліку, матеріальних звітів, товарно-транспортних накладних, рахунків-фактур, вимог, наявність договорів про матеріальну відповідальність, правильність зберігання цінностей, працездатність та точність роботи вагового та вимірювального обладнання, консультує з питань правильного складання та оформлення первинних документів, перевіряє правильність відображення операцій на складі обліку та звітності, інформує, про зміни в обліку та звітності
Плановий відділ (бюджетний комітет)	Служба внутрішнього аудиту перевіряє правильність складання планів (бюджетів), дотримання визначеної бюджетної політики, наявність та застосування норм, нормативів і цін. звітів про виконання планових завдань з виробничої, фінансової та комерційної діяльності, штатного розпису, колективного договору, інформує про допущені відхилення в частині оформлення первинної документації, виконання графіка подання звітності структурними підрозділами
Юридичний відділ	Аудитори отримують результати судових засідань по господарських та кримінальних справах, проекти наказів, розпоряджень, інструкцій, договорів. Надають матеріали за фактами крадіжок, нестач, стягнень дебіторської заборгованості, встановлення винних осіб, стягнень боргів з винних осіб підприємства, складають довідки та акти щодо юридичної оцінки негативних фактів
Відділ праці та заробітної плати	Аудитори проводять експертизу колективного договору, штатного розпису, Положення з оплати праці, надають пропозиції щодо удосконалення системи оплати праці, складають довідки про перевірки підрозділів з оплати праці та використання робочого часу
Фінансова бухгалтерія	Служба внутрішнього аудиту перевіряє документи, що підтверджують надійність системи обліку та звітності, послідовність дотримання вимог облікової політики підприємства, правильність розрахунків з дебіторами, кредиторами, працівниками, власниками, за договорами оренди, надає матеріали перевірок, інвентаризацій, аналізу, бере участь у інвентаризаціях, інформує про зміни у господарському законодавстві

Підрозділ підприємства	Форма зв'язку підрозділу та служби підприємства зі службою внутрішнього аудиту
1	2
Відділ бухгалтерської служби за податками	Служба внутрішнього аудиту здійснює перевірки правильності нарахування та своєчасності сплати податків та зборів, дотримання строків надання податкової звітності, контролює точність відображення розрахунків за податками та зборами у бухгалтерському та податковому обліку; інформує про зміни у податковому законодавстві
Відділ бухгалтерської служби з внутрішнього обліку	Служба внутрішнього аудиту перевіряє документи з визначення руху матеріальних цінностей, калькулювання собівартості, правильності встановлення та розподілу загальногосподарських та загально-виробничих витрат. Проводить аналіз діяльності внутрішніх підрозділів підприємства. Інформує про зміни норм, нормативів щодо формування собівартості продукції

Кожна підсистема управління підприємством забезпечує інформацією внутрішній аудит з метою встановлення її достовірності для підготовки і прийняття управлінських рішень.

Згідно з міжнародним нормативом «Використання результатів роботи внутрішнього обліку» внутрішній аудит здійснюється за такими напрямками:

- аналіз системи обліку внутрішнього контролю;
- вивчення бухгалтерської (фінансової) й операційної інформації (за окремими статтями витрат, залишків на бухгалтерських рахунках та ін.);
- вивчення економічності й ефективності управлінських знищень на різних рівнях господарювання;
- аналіз ефективності політики у сфері менеджменту;
- оцінка якості інформації;
- розроблення проектів управлінських рішень;
- проведення стратегічного аналізу;
- розроблення фінансових прогнозів;

Все це свідчить про те, що існує тісний зв'язок між внутрішнім аудитом і менеджментом. Завдяки розвитку та розширенню сфери застосування внутрішній контроль до кінця XX століття перетворюється на інструмент контролю за ризиками, де його функції тісно переплітаються з функцією управління ризиками -ризик-менеджментом (див. рис. 14.2).

Чим же внутрішній контроль відрізняється від контролю взагалі?

Внутрішній контроль — це контроль внутрішньогосподарський, на протизагу зовнішнім видам контролю, таким як законодавче регулювання, увага з боку контролюючих органів, органів влади та місцевого самоврядування, незалежний зовнішній аудиторський контроль.

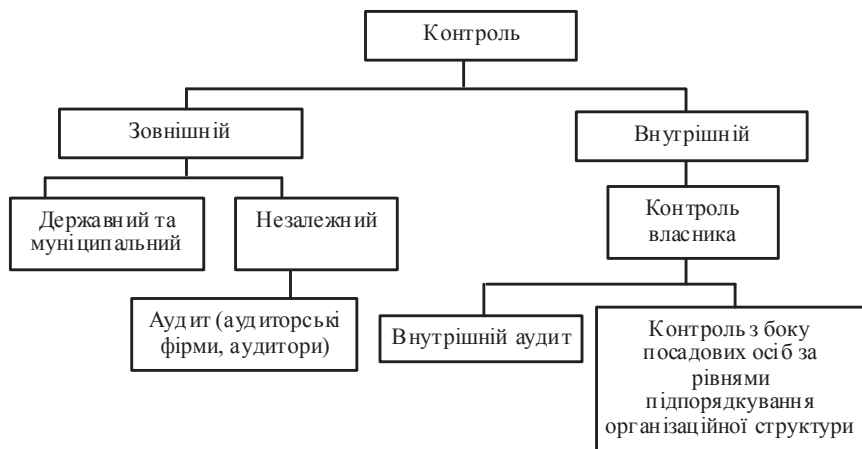


Рис. 14.2. Взаємозв'язок видів контролю

Деякі вчені ототожнюють внутрішній аудит і внутрішній контроль. На нашу думку внутрішній аудит є різновидом внутрішнього контролю, а саме контролю за діяльністю підприємства з боку власника, менеджерів. Під час здійснення контрольних функцій внутрішній аудит, як уже зазначалося вище, виконує частину функцій керівництва підприємства, інакше кажучи, частину управлінських функцій.

Слід наголосити, що не потрібно прирівнювати внутрішній аудит до контролінгу — напрямку, який також набуває неабиякого поширення. Контролінг поєднує в собі різні аспекти управління діяльністю в організаційних системах, одним із яких і є внутрішній аудит, та забезпечує інтегроване управління підприємством.

Облік та контроль тісно пов'язані між собою, оскільки облік й існує саме для контролю і без нього втрачає будь-який сенс. Для цілей контролю облік дає можливість здійснення наступного контролю, тобто контролю не в момент його проведення, а у будь-який час пізніше. За наявності обліку особа, яка здійснює контроль, має змогу у будь-який час провести контрольні процедури з метою виявлення помилок чи шахрайства. Проте не всі помилки та шахрайство можуть бути виявлені за допомогою наступного контролю. Наприклад, під час інвентаризації члени комісії вступили у змову і не відобразили у протоколі інвентаризації суттєвої нестачі або начальник автоколони здійснив крадіжку нафтопродуктів, яка була оформлена актом списання за підписами «своїх людей». У таких випадках виявити помилку чи шахрайство методом наступного контролю не має змоги, адже внутрішньому аудиту для перевірки буде надано належним чином оформлений документ, з даних якого факт шахрайства може й не бути очевидним.

Саме тому важливим видом контролю є поточний контроль, який проводиться безпосередньо під час здійснення господарських операцій та їх документування. Наприклад, фахівці внутрішнього аудиту повинні бути присутні під час проведення інвентаризацій, під час роботи комісії по списанню та ліквідації будь-яких активів підприємства тощо.

У разі виявлення під час здійснення контролю невідповідностей (відхилень, помилок, шахрайства) внутрішній аудитор надає власнику, менеджерам рекомендації щодо коригування діяльності або системи управління, які, відповідно, знаходять своє відображення в обліку. У протилежному разі, тобто якщо невідповідності не виявлено, функції внутрішнього аудитора зводяться до спостереження та поточного контролю за діяльністю підприємства.

Ще одним видом контролю є попередній контроль, який здійснюється ще на етапі планування діяльності чи господарської операції. Внутрішні аудитори визначають зони ризиків та можливості уникнення майбутніх недоліків чи нестач, допомагають ідентифікувати та усунути слабкі місця у системах управління, виявити принципи управління, які були порушені.

Здійснення наступного контролю є характерним для зовнішнього аудиту. Внутрішній контроль передбачає поєднання методів попереднього, поточного та наступного видів контролю

Розглядаючи методологію аудиту, необхідно сказати, що наданий час для зовнішнього аудиту — характерний переважно метод вибіркової перевірки, а для внутрішнього — переважно метод суцільної перевірки (див. рис. 14.4).



Рис.14.4. Методологія аудиту

Слово «переважно» вжито не випадково, тому що не можна однозначно стверджувати, що для даного виду аудиту характерна лише вибіркова перевірка, або лише суцільна, оскільки в обох випадках умови договорів чи завдання можуть бути різними.

З бухгалтерської точки зору внутрішній контроль повинен надавати достатню впевненість у тому, що:

— процес відображення господарських операцій належним чином авторизований;

— господарські операції своєчасно і точно відображаються в обліку та звітності згідно з стандартами обліку;

— доступ до активів здійснюється на підставі відповідних повноважень та авторизацій;

— фізична наявність активів періодично звіряється з бухгалтерськими записами.

Внутрішній аудитор більше підконтрольний власнику порівняно із зовнішнім аудитором. Відповідно, у власника більша довіра до внутрішнього аудитора, ніж до зовнішнього при вирішенні питання, наприклад, оптимізації оподаткування. Власник хоче бути впевненим у тому, що конфіденційна інформація не буде розголошена, і в цьому аспекті зростає роль саме внутрішнього аудитора.

Все це дозволяє зробити висновок:

— внутрішній аудит є органічною частиною загальної системи менеджменту (функцією управління в комерційній організації і, по суті, здійснює внутрішньогосподарський контроль, метою якого є визначення адекватності фінансової політики цілям та завдання діяльності комерційної організації;

— необхідність впровадження внутрішнього аудиту в комерційній організації виникає, ж правило, у зв'язку з потребами вищої ланки керівництва у відповідній інформації або ствердженні достовірності звітів менеджерів нижчої ланки керівництва;

— у ринковій економіці контрольна функція дублюється (див. порівняльну характеристику контролю у табл. 14.4). Мета такого дублювання — мінімізувати інформаційний ризик у прийнятті управлінського рішення. Це у свою чергу забезпечує високу якість управління, поєднує інтереси підприємства та держави.

Таблиця 14.4

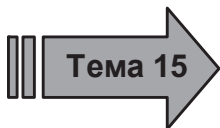
**ПОРІВНЯЛЬНА ХАРАКТЕРИСТИКА РЕАЛІЗАЦІЇ
ФУНКЦІЙ КОНТРОЛЮ В УПРАВЛІННІ ПІДПРИЄМСТВОМ**

Характеристика	Система внутрішнього контролю	Система внутрішнього аудиту	Зовнішній аудит
1	2	3	4
1. Мета	Отримання достатньої впевненості у досягненні мети підприємством	Отримання впевненості в ефективності роботи усіх служб підприємства, і перш за все, бухгалтерії і служби внутрішнього контролю	Надання впевненості користувачам фінансової звітності

Характеристика	Система внутрішнього контролю	Система внутрішнього аудиту	Зовнішній аудит
1	2	3	4
2. Суб'єкт	Спостережний орган (Рада директорів), виконавчі органи управління підприємством, співробітники апарату управління та на робочих місцях	Аудиторський комітет, спеціальний підрозділ апарату управління	Незалежна аудиторська фірма — суб'єкт підприємництва
3. В інтересах кого	В інтересах підприємства	В інтересах власників і керівництва підприємства	В інтересах емітента фінансової інформації, третіх осіб, користувачів фінансовою звітністю об'єкта аудиту
4. Предмет інтересу	Уся поточна діяльність підприємства	Діяльність апарату управління, його інформаційне, адміністративне і правове забезпечення	Фінансова інформація, яка друкується підприємством для третіх осіб
5. Виконавець	Співробітник апарату управління	Фахівець відділу внутрішнього аудиту	Сертифікований аудитор
6. Підпорядкованість	Пряма	Обмежена, тільки вищому органу управління	Відсутня
7. Ступінь незалежності	Залежить від керівника, діє у рамках функціональних обов'язків	Не залежить стосовно перевіряючих підрозділів, але не є незалежним стосовно третіх осіб	Повна професійна незалежність як стосовно об'єкта перевірки, так і стосовно третіх осіб
8. Методи	Спеціальні	Загальнонаукові та спеціальні	Загальнонаукові та спеціальні

Питання для самоконтролю

1. Що таке внутрішній аудит? Коли і де він виник?
2. Яке значення має внутрішній аудит сьогодні?
3. Чим відрізняється внутрішній аудит від зовнішнього?
4. Які функції внутрішнього аудиту?
5. Яке місце посідає внутрішній аудит у системі контролю та менеджменті підприємства?
6. Який зв'язок служби внутрішнього аудиту з органами корпоративного управління?
7. Назвіть порівняльну характеристику функції контролю в управлінні підприємством?



ВНУТРІШНІЙ АУДИТ, ЙОГО СУТНІСТЬ, ОБ'ЄКТИ І СУБ'ЄКТИ

З'ясувавши суть внутрішнього аудиту, необхідно визначити предмет та метод науки. Ось чому виникає потреба розглянути нову тему «Методичні прийоми внутрішнього аудиту». Розглянемо такі проблеми:

- 15.1. Прийоми та методи внутрішнього аудиту
- 15.2. Принципи внутрішнього аудиту
- 15.3. Види внутрішнього аудиту.
- 15.4. Стандарти внутрішнього аудиту
- 15.5. Проведення заходів внутрішнього аудиту
- 15.6. Організація служби внутрішнього аудиту

15.1. Прийоми та методи внутрішнього аудиту

Відправним пунктом у вивченні будь-якої науки є визначення її предмета, тобто з'ясування того, чим вона займається, що вивчає, коло основних питань, які нею вирішуються. Це має велике теоретичне і практичне значення для розвитку науки.

Аудит як фах, в Україні існує недавно. Тому не дивно, що так мало авторів роблять спроби дати визначення його предмета. Найбільш точно, на нашу думку, визначає предмет зовнішнього аудиту Л.П. Кулаковська. Вона пише: «...предметом аудиту є вивчення за допомогою специфічних методів і прийомів документально зафіксованих операцій, які здійснюються в процесі кругообігу капіталу, з метою встановлення об'єктивної істини і доведення її до користувачів інформації через незалежні висновки».

Якщо предмет зовнішнього аудиту стає більш-менш зрозумілим, то внутрішнього — у літературі взагалі майже відсутній. Так, з акцентом на бухгалтері дають визначення предмета Пантелєєв В.П., і Корінько М.Д. Вони пишуть: «Предметом внутрішнього аудиту є експертна оцінка адекватності та ефективності функціонування систем бухгалтерії і внутрішнього контролю з метою недопущення небажаних відхилень».

Більш точно визначає предмет внутрішнього аудиту д.е.н., професор Редько А.Ю. Він вважає, що «*предметом внутрішнього аудиту є будь-яка інформація, важлива для прийняття своєчасного і адекватного управлінського рішення. Так як носієм інформації є документи і*

персонал, то вони стають об'єктом внутрішнього аудиту у системі управління підприємством». І дійсно предметом є «будь-яка інформація», а не тільки бухгалтерська, яка забезпечує безпеку бізнесу. Причому мова йде не тільки про запобігання банкрутству, але й просто про розробку заходів від захоплення підприємства, рейдерських атак. І зрозумілою, що у даному випадку використовується уся інформація (юридична, компрометуюча, особисті якості керівника та інша).

Безпосередньо з предметом пов'язаний метод науки. Термін «метод» походить від грецького «methodos», що означає «дорога за будучим», «шлях». Поняття «науковий метод» можна охарактеризувати як цілеспрямований підхід, шлях, за допомогою якого досягається певна мета, щось пізнається або вирішується. Метод являє собою комплекс різноманітних пізнавальних підходів та практичних операцій, спрямованих на отримання нових знань. Стосовно внутрішнього аудиту, під методом розуміють систему основних підходів та способів дослідження фактів господарського життя, які відповідають предмету та його завданням.

Методи здійснення внутрішнього аудиту, як і його предмет, виникають та змінюються разом з розвитком суспільства, економічної науки, особливостей підприємства.

Методи внутрішнього аудиту поділяють на методи проведення перевірки і методи її організації (див. рис. 15.1).



Рис. 15.1. Класифікація методів внутрішнього аудиту

До прийомів фактичного контролю відносяться:

- інвентаризація;
- обмір виконаних робіт;
- огляд і обстеження;
- контрольний запуск сировини і матеріалів у виробництво (експеримент), контрольне придбання;
- лабораторний аналіз;

- пояснення і довідки;
- перевірка прийнятих рішень;
- перевірка дотримання трудової дисципліни.

Інвентаризація — це перевірка фактичної наявності господарських засобів і їх відповідності даним бухгалтеру. Інвентаризація дозволяє шляхом перевірки майна і грошових коштів (активів) виявити їх фактичний стан. Вона стверджує дані бухгалтеру, виявляє необліковані цінності або допущенні збитки, розкрадання, нестачі. Тому за допомогою інвентаризації контролюється збереження майна підприємства, перевіряється повнота і достовірність облікованих даних.

Інвентаризація як спосіб визначення фактичної наявності засобів забезпечує достовірність облікових даних, тобто їх відповідність дійсності, яка може бути порушена із зазначених причин. Аудитор порівнює фактичні дані по об'єктах контролю з відповідними даними бухгалтеру. В результаті одержує докази щодо реальності відображених у звітності активів і пасивів.

Контрольний обмір виконаних будівельних, монтажних і ремонтних робіт проводиться внутрішнім аудитором з залученням спеціалістів будівельних організацій чи банків, що фінансують вказані роботи. Контрольні обміри проводяться безпосередньо на об'єкті. За їх допомогою встановлюється фактичний обсяг і вартість виконання робіт та перевіряється правильність їх відображення в актах приймання робіт і нарядах робітників, а також правильність списання матеріалів на проведення цих робіт. За допомогою обміру перевіряється:

а) виконання характеру, кількості та вартості виконаних робіт що вказані в актах приймання і нарядах, а також в проекті та кошторисі;

б) відповідність виконаних робіт, передбачених кошторисними нормами, на підставі яких складені розрахункові одиничні розцінки, калькуляції і прейскурантні ціни, а також розцінки по нарядах;

в) завершеність об'єктів, конструктивних елементів, етапів і виконання робіт або їх частин.

Майже у всіх системах внутрішньо-господарського контролю *огляд* — один із масових *методичних прийомів фактичного контролю*. Огляду підлягають найрізноманітніші об'єкти: виробничі приміщення, території, обладнання, склади, продукція тощо. Своєчасний огляд має велике значення для виявлення речових доказів злочинних дій. Так, наприклад, оглядаючи вагове господарство на складі або в магазині, внутрішній аудитор може виявити полегшені гіри або інші пристрої для обважування покупців. Внутрішній аудитор, наприклад, оглядаючи приміщення, може виявити сейфи чи металеві шафи, на яких немає інвентарних номерів.

Як і огляд, *обстеження* — це безпосереднє вивчення певних об'єктів підприємства, що перевіряються. В результаті його проведення внутрішній аудитор дізнається, на яких ділянках діяльності підпри-

емства становище несприятливе. При цьому виявляються, головним чином, недоліки, що «знаходяться на поверхні»: перевитрати фонду зарплати, неналежна організація складського господарства, контрольно-пропускної системи тощо.

Контрольний запуск сировини і матеріалів у виробництво (експеримент) проводять з метою визначення достовірності діючих норм і нормативів витрат сировини і матеріалів на виробництво продукції або обсягів будівельно-монтажних робіт. За допомогою контрольного запуску виявляються: факти застарілих норм, в результаті чого в цехах і на складі утворюються невраховані лишки сировини і матеріалів; випадки зменшення норм часу і розцінок на виконувані роботи; неправильність розрахунків ефективності, прийнятих за основу при виплаті грошових винагород по впровадженню нової техніки, дійсний стан справ.

При контрольному запуску сировини у виробництво, як і при випуску контрольної партії продукції, фактичний контроль орієнтований на організацію і здійснення звичайного виробничого процесу (в тих самих умовах, на тому ж самому обладнанні, з тими ж самими працівниками та іншим персоналом, тим самим видом сировини, що найчастіше використовується, тощо), але під спостереженням внутрішнього аудитора. Все це необхідно здійснювати з орієнтацією на конкретні умови: як саме у відповідності до його системи внутрішньогосподарського контролю (в тому числі із зафіксованою в наказі про облікову політику) підприємство, що перевіряється, організувало облік руху напівфабрикатів (деталей) у виробництві.

Контрольний запуск необхідно здійснити також за попередньо продуманою програмою із залученням досвідчених і компетентних працівників.

Контрольне придбання — це спеціальний, за особливою програмою організований методичний прийом фактичного контролю, який потенційно дозволяє визначити правильність і законність відпуску товарів покупцям, розрахунків з ними в умовах безпосереднього здійснення вказаних господарських операцій. Контрольне придбання покликане сприяти виявленню і документальній фіксації фактів обману покупців, порушення продавцями ліцензійних правил торгівлі тощо.

Експеримент — це такий метод вивчення фактів дійсності, при якому аудитор активно впливає на них шляхом створення спеціальних умов, необхідних для виявлення відповідних об'єктивних даних. Експеримент є найбільш складним і ефективним методом емпіричного пізнання. Він об'єднує в собі спостереження, порівняння, зміну.

Сучасну аудиторську практику не можна уявити без експерименту. Внутрішні аудитори звертаються до експерименту, коли необхідно перевірити відповідність нормативам фактичного списання матеріальних засобів, правильність тих або інших тверджень спеціалістів, випуску готової продукції та ін.

Лабораторні аналізи проводять тоді, коли визначити якісні ознаки сировини, матеріалів, готових виробів, виконаних будівельно-монтажних і ремонтних робіт іншими прийомами контролю неможливо.

В якості самостійного методичного прийому фактичного контролю можна розглядати і лабораторний аналіз якості сировини і матеріалів, товарів і готової продукції, інших товарно-матеріальних цінностей. Метою такої перевірки є уточнення їх суттєвих характеристик і отримання на цій основі якісно нової інформації.

У багатьох випадках суттєве значення має перевірка якості сировини і матеріалів, що приймаються на приймальні пункти чи використовуються у виробництві, а також напівфабрикатів і готової продукції. Це дає можливість виявити факти використання неповноцінної сировини, заміни одних матеріалів іншими, більш дешевими, недодання в продукцію, перекручення якісних показників продукції, що приймається чи випускається.

Залежно від мети перевірки та характеру продукції аналіз її може здійснюватися такими способами:

- а) огляду, визначення смаку, запаху, кольору тощо;
- б) за допомогою спеціальних приладів (наприклад, жирність молока визначається жирометром);
- в) спеціальним дослідженням в лабораторії (визначення хімічного складу тощо).

Якщо перевірка якості можлива без спеціальних лабораторних досліджень і здійснюється прямо на місці знаходження продукції, то обов'язкову участь в ній повинні брати особи, відповідальні за дану ділянку роботи. Крім того, можуть бути залучені й інші особи.

Взяття проб або зразків здійснюється і оформляється внутрішнім аудиторним актом, який оформляється за підписами всіх присутніх.

Основними прийомами документального контролю є:

- зустрічна перевірка документів;
- взаємний контроль документів;
- хронологічний аналіз господарських операцій;
- нормативно-правова перевірка.

Одним з діючих прийомів документального контролю є зустрічна перевірка документів. Відомо, що більшість документів складається в двох і більше примірниках. При здійсненні внутрішніх операцій примірниках документів передаються до різних підрозділів одного підприємства, а при зовнішніх операціях — до різних організацій або підприємств, з якими підприємство, що перевіряється, вступило в господарські взаємовідносини. Зіставлення декількох примірників одного і того ж документа і записів по них в облікових регістрах називається *зустрічною перевіркою*.

Проводячи зустрічну перевірку документальних даних, внутрішній аудитор вивчає і порівнює окрему інформацію, що повторюється

в різних документах та реєстрах і відображає взаємопов'язані операції. Наприклад, випуск продукції і нарахування зарплати робітникам за її виробництво; випуск продукції і списання матеріалів на її випуск.

Взаємний контроль документів — це зіставлення окремих реквізитів, які повторюються в ряді документів, відображаючих взаємопов'язані операції. Наприклад, щоб перевірити повноту оприбуткування готової продукції, яка надійшла з виробництва, необхідно провести взаємну звірку документів по відображенню виготовленої продукції з документами по нарахуванню зарплати на її відвантаження покупцям і на виконання вантажно-розвантажувальних робіт. Повноту і своєчасність оприбуткування грошей в касу, отриманих з рахунків підприємства в банку, встановлюють шляхом взаємної звірки даних банківських виписок з рахунків підприємства, корінців чекових книжок, прибуткових касових ордерів і записів у касовій книзі.

Хронологічний аналіз господарських операцій — це перевірка реальної можливості здійснення тієї або іншої господарської операції шляхом дослідження хронології записів у реєстрах бухгалтерії і в документах. Хронологічний аналіз господарських операцій застосовують в тих випадках, коли є свідчення про розкрадання товарно-матеріальних цінностей, а проведені інвентаризації розбіжностей (недостач і лишків) не встановили. За допомогою такої перевірки, зіставляючи за датами надходження і відпуску матеріалів, можна встановити факти відпуску матеріалів раніше, ніж вони надійшли на склад, або в більшій кількості, ніж було в наявності на відповідну дату. Все це свідчить про те, що на складі є невраховані товарно-матеріальні цінності, тобто їх лишок.

Щоб перевірити правильність деяких господарських операцій, потрібно зіставити показники документів, що відображають операції (здійснені факти), з документами, що їх обґрунтовують. Наприклад, щоб перевірити правильність нарахування і виплати зарплати по платіжно-розрахункових відомостях, необхідно зіставити вказані по них суми і прізвища працівників з даними табелів обліку робочого часу і документів по нарахуванню зарплати.

Іншим прикладом може служити зіставлення оплачених підприємством рахунків з договорами, прибутковими документами на товарно-матеріальні цінності, які надійшли, актами приймання робіт.

Зіставлення документів, які відображають дані про оплачену і виконану роботу застосовується при перевірці будівельних, ремонтних і вантажних робіт. Характер, обсяг, вартість та інші дані про роботу, яку необхідно виконати, за указані в договорах, кошторисах, відомостях дефектів, трудових угодах, їх порівнюють з актами приймання виконаних робіт та іншими документами, які стверджують здійснення робіт. Розбіжності даних у вказаних документах свідчать про допущені

порушення фінансової дисципліни, факти шахрайства, які мали місце, з метою незаконного списання матеріалів, завищення заробітку працівників.

Нормативно-правова перевірка передбачає вивчення господарських операцій з точки зору їх відповідності нормативним актам, інструкціям, стандартам, положенням, чинному законодавству. Перевірка застосовується тоді, коли під сумнів ставиться правильність або законність документа на виплату готівки, передачу запасів на інші подібні операції.

Зверніть увагу, що документальна перевірка — це перевірка документів і записів, яка може бути формальною, арифметичною та по суті.

Формальна перевірка полягає у візуальній перевірці правильності записів усіх реквізитів у виявленні безпідставних виправлень, підписок, дописувань у тексті і цифрах, в перевірці достовірності підписів посадових і матеріально-відповідальних осіб.

Арифметична перевірка документів полягає в перевірці правильності розрахунків у документах, облікових регістрах і звітних формах.

Перевірка документів по суті дозволяє встановити законність і доцільність господарських операцій, правильність відображення операцій на рахунках та включення до статей затрат і валових доходів.

Аналітичні тести — це методи порівняння як в абсолютних одиницях, так і у відносних (індекси, коефіцієнти, відсотки).

Розрахунково-аналітичні методи використовують економічний аналіз, статистичні, економіко-математичні розрахунки.

Сканування — безперервний, поелементний перегляд інформації (наприклад, перегляд первинних документів щодо руху грошей в касі з метою встановлення незвичного факту).

Експертну оцінку застосовують при дослідженні документів, господарських операцій, якості виконаних робіт. Вона здійснюється спеціалістами різних галузей знань за дорученнями внутрішнього аудитора. Експерт повинен давати правову, достовірну та об'єктивну оцінку, яка залежить від наданих йому матеріалів правильного формування поставлених йому запитань.

За результатами експертної оцінки складається висновок з повними та конкретними відповідями на запитання, які поставлені внутрішнім аудитором.

У практиці аудиторської роботи виділяють чотири основні методи організації перевірки: суцільна перевірка (документальна і фактична), вибіркова, аналітична, комбінована. Значну допомогу в організації перевірки надає використання комп'ютерної техніки.

При *суцільній перевірці* перевіряються всі масиви інформації, без винятку, щодо господарських процесів, що відбулись у клієнта за період, що перевіряється. На підставі суцільної перевірки, аудитор ро-

бити висновки щодо достовірності, доцільності та законності відображення в бухгалтеріку і звітності дій і подій, здійснених економічним суб'єктом за весь період, що перевіряється. Такі перевірки є найбільш точними, а ступінь ризику невиявлення хиб зводиться до мінімального. Проте вони вимагають дуже великих трудових і матеріальних затрат. Тому при проведенні традиційних перевірок суцільна перевірка є недоцільною. Такі перевірки застосовуються для встановлення доказів та визначення заподіяної шкоди в результаті різного роду правопорушень.

Вибіркова перевірка передбачає застосування аудиторських процедур менше ніж до 100% масивів інформації, дозволяє аудитору отримати докази і оцінивши окремі характеристики вибраних даних, розповсюдити дієвість цих доказів на всю сукупність даних. Ризик невиявлення хиб збільшується, так як за межами вибірки можуть залишатися факти порушень та помилок. Тому внутрішній аудитор повинен уважно формувати вибірку з урахуванням мети аудиту, сукупності даних(генеральної сукупності) і обсягу вибірки.

Вибірка повинна бути репрезентативною, тобто відображати всі основні властивості генеральної сукупності. Вибірковий метод дозволяє з найменшими витратами отримати результат щодо довіри до системи внутрішнього контролю суб'єкта господарювання та скласти думку про достовірність, доцільність і законність господарських операцій, відображених в бухгалтеріку та звітності.

Якщо при вибіркового дослідженні встановлені есерйозні порушення, то відповідна сукупність інформації повинна бути перевірена суцільним методом.

Аналітична перевірка — це оцінка фінансових показників за допомогою вивчення вірогідних залежностей між ними.

Комбінована перевірка — це поєднання суцільної, вибіркової та аналітичної перевірки.

Використання комп'ютера дозволяє охопити більший обсяг вибірки, проаналізувати ефективніше, ніж ручним методом здійснити додаткові незалежні процедури, отримати нормативну та законодавчу інформацію, узагальнити її, створити методичну базу.

Таким чином, *аудиторська перевірка* — це складний і тривалий процес. Ось чому виникає необхідність максимально скоротити час перевірок, не знижуючи їх якості і не збільшуючи аудиторського ризику. Це передбачає використання *методики аудиту*, під якою розуміють послідовність та порядок застосування окремих методів аудиторської перевірки та її організації з метою встановлення об'єктивної істини.

Складовою частиною методики аудиту є процедури. Аудиторські процедури — це відповідний порядок і послідовність дій аудитора для отримання необхідних аудиторських доказів.

У міжнародному нормативі аудиту №3 «Основні принципи, які регулюють аудит», визначені принципи зовнішнього аудиту:

- цілісність, об'єктивність і незалежність;
- конфіденційність; майстерність і компетентність;
- робота, яку виконують інші аудитори;
- документація;
- планування;
- аудиторські свідчення;
- система обліку і внутрішній контроль;
- аудиторський висновок.

Принципи, що регулюють аудит в Україні, визначені в нормативі №3 Аудиторської палати України. Всі принципи поділяють на принципи професійної етики, що є обов'язковими для кожного аудитора, та методологічні, що мають рекомендаційний характер. Крім того, можна виділити організаційні принципи внутрішнього аудиту.

Всі ці принципи є характерними і для внутрішнього аудиту з деякими уточненнями їх трактування та визначення.

До *першої групи принципів внутрішнього аудиту* слід віднести:

1. Чесність. Чесність внутрішніх аудиторів створює довіру і, відповідно, є фундаментом надійності їх професійного судження.

2. Незалежність. Незалежність важлива для внутрішніх аудиторів у такій мірі, як і для зовнішніх. Якщо виходити із тієї позиції, що внутрішній аудит існує в першу чергу в інтересах власників, то принцип незалежності внутрішнього аудитора ще більше нагадує принцип незалежності зовнішнього аудитора. Незалежність внутрішнього аудитора може визначатися статусом відділу внутрішнього аудиту в організації. Він повинен бути незалежним від тих осіб, чію роботу він перевіряє, а також має бути незалежним у своїх судженнях від колег, у тому числі і від головного внутрішнього аудитора.

3. Об'єктивність. Внутрішній аудитор має бути об'єктивним у виконанні своїх професійних обов'язків. Йому має бути притаманне неупереджене ставлення до об'єкта перевірки, а також до окремих осіб, котрі можуть мати певний інтерес до його роботи.

4. Майстерність і компетентність. Аудит має бути виконаний на високому професійному рівні. Внутрішньому аудитору потрібно мати спеціальні теоретичні знання і практичний досвід.

5. Конфіденційність. Внутрішні аудитори розуміють цінність та право власності на інформацію, яку вони отримують у процесі своєї професійної діяльності та не розкривають цієї інформації іншим особам без відповідного дозволу або роблять це лише у виняткових випадках.

6. Принцип відокремленості. Внутрішній аудитор не повинен вимагати виконання своїх рекомендацій і не повинен бути відповідальним за організацію їх впровадження та результати. Він не бере участі та не несе відповідальності за коректування виявлених ним відхилень. У противному разі не буде об'єктивним контроль цих же об'єктів, тому що аудитору доведеться перевіряти або результати своєї ж праці, або результати виконання його ж рекомендацій. Тобто висунути свої рекомендації та довести їх до адміністрації чи до власників — це обов'язок внутрішнього аудитора, але приймати рішення по пунктах рекомендацій є прерогативою адміністрації.

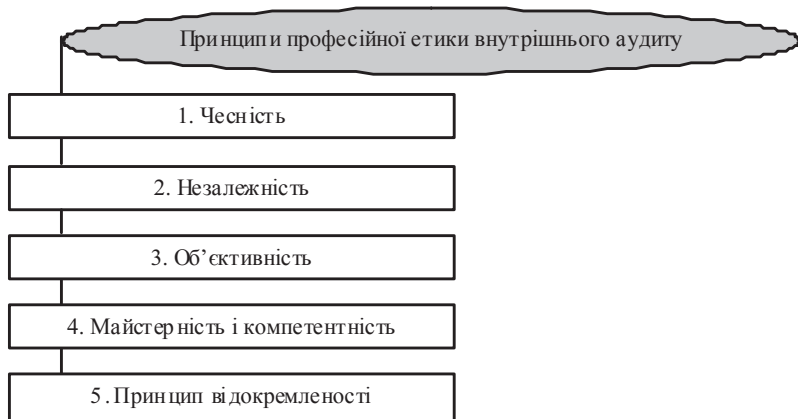


Рис. 15.2. Принципи професійної етики

До *другої групи принципів внутрішнього аудиту* слід віднести такі принципи:

1. Робота, яку виконують інші аудитори. Аудитор може передавати частину роботи іншим аудиторам, асистентам, експертам. У той же час він контролює їхню роботу і відповідає за кінцеві результати.

2. Документація. Внутрішній аудитор документально оформлює всі питання, що є важливим доказом виконання аудиторської перевірки.

3. Планування. Внутрішній аудитор планує свою роботу так, щоб правильно і своєчасно завершити аудиторську перевірку.

4. Аудиторські свідчення. Аудитор повинен отримати достатньо обґрунтовані підтвердження достовірності показників фінансової звітності, завдяки виконанню незалежних процедур.

5. Система обліку і внутрішній контроль. Аудитору необхідна гарантія того, що облікова інформація справді міститься у звітності.

6. Аудиторський висновок і складання звітності. Аудитору слід проаналізувати й оцінити отримані в результаті перевірки свідчення для висловлення своєї думки в аудиторському висновку.

7. Матеріальність (суттєвість). Аудитор повинен звертати увагу, насамперед, на суттєві події та факти, а несуттєві здебільшого не брати до уваги.

8. Принцип адекватності використання аудиторських процедур. Від аудитора вимагається вміло використати потрібні аудиторські прийоми для добору необхідних свідчень про об'єкти аудиту.

9. Відповідальність. Аудитор є відповідальним за наданий висновок перед керівництвом чи власниками.

10. Поінформованість клієнта. Внутрішній аудитор повинен надавати повну інформацію про результати перевірки керівництву чи власникам.

Крім того, можна виділити *організаційні принципи внутрішнього аудиту* (рис. 15.3).

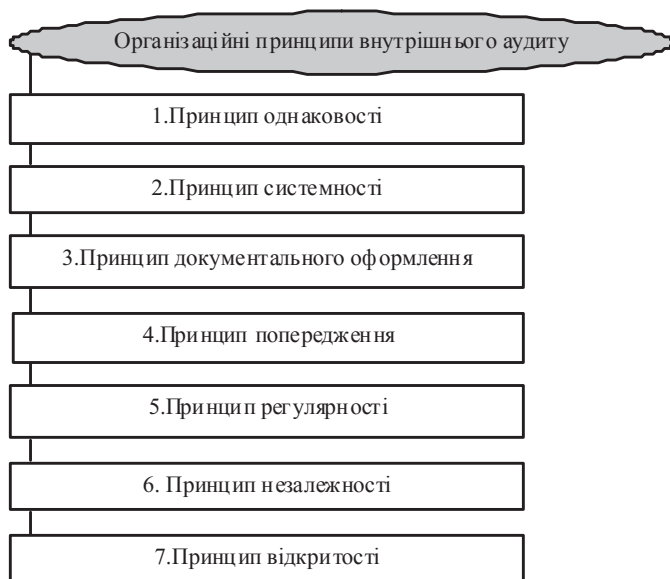


Рис. 15.3. Організаційні принципи внутрішнього аудиту

1. Принцип однаковості — кожна аудиторська перевірка здійснюється за однією, офіційно встановленою процедурою. Це забезпечує її впорядкованість, однозначність та порівняння.

2. Принцип системності — планування та проведення аудиторських перевірок за різними процесами системи здійснюється з урахуванням встановленого їх структурою взаємозв'язку.

3. Принцип документального оформлення — проведення кожної аудиторської перевірки певним чином документально оформляється

для того, щоб забезпечити зберігання і порівняння інформації про фактичний стан об'єкта.

4. Принцип попередження ~ кожна аудиторська перевірка планується, і персонал підрозділу, який проходить аудиторську перевірку, попереджається завчасно про цілі, ділянки, терміни і методи проведення аудиторської перевірки з тим, щоб забезпечити аудиторам необхідний рівень довіри і виключити можливість ухилення персоналу від надання і демонстрації всіх даних, які вимагаються.

5. Принцип регулярності — аудиторські перевірки проводяться з певною періодичністю з тим, щоб усі процеси системи і всі підрозділи організації були об'єктом постійного аналізу та оцінювання з боку керівництва організації.

6. Принцип незалежності — особи, що проводять аудиторські перевірки, не несуть прямої відповідальності за діяльність, що перевіряється, і не повинні залежати від керівництва підрозділу, який проходить аудиторську перевірку, з тим, щоб виключити можливість не-об'єктивних і упереджених висновків аудиторських перевірок.

7. Принцип відкритості — результати кожної аудиторської перевірки носять відкритий характер, тобто є доступними для ознайомлення будь-яким працівником перевіреного підрозділу.

15.3. Види внутрішнього аудиту

Аудит — це молода і нова наука в Україні, але законодавча діяльність у цій сфері діяльності дуже активна, хоч іноді суперечить здоровому глузду. Так, на сьогодні існують різні підходи до класифікації аудиту, що пояснюється застосуванням для цього різних ознак та методів класифікації. Це залишає великий простір суб'єктивізму, перешкоджає застосуванню класифікації на практиці, не забезпечує достатньої повноти розробки існуючих форм та способів здійснення аудиту.

Зовсім недавно з'явився державний аудит, екологічний, енергетичний, внутрішній, зовнішній і також кабінетний. На нашу думку, аудит повинен не тільки захищати інтереси власника, але й держави, вирішувати проблеми, які стоять перед народним господарством країни.

Щоб полегшити керівництво аудиторів, вважаємо доцільним зменшити класифікацію аудиту. Так, наприклад, енергетичний аудит повинен «входити» в екологічний. Потреба у такому аудиті досить велика, вважаючи те, що прийнята енергетична програма країни до 2030 року.

Отримав розвиток аудит управління якістю, який дозволяє досягти підприємством стандартів ІЗО 9001:2000. На жаль, але управління і контроль кожним видом аудиту не завжди здійснюється Аудиторсь-

кою палатою України. Багато суперечностей у класифікації внутрішнього аудиту.

На думку професора Ф.Ф.Бутинця організація внутрішнього аудиту здійснюється з урахуванням специфіки діяльності підприємства, тому на практиці залежно від видів діяльності, які перевіряє служба внутрішнього аудиту, використовуються такі види внутрішнього аудиту — аудит фінансової звітності, аудит на відповідність та операційний аудит.

Аудит фінансової звітності — традиційний вид аудиту, він передбачає оцінку достовірності фінансової інформації підприємства. Критеріями оцінки служать існуючі принципи та положення бухгалтерського обліку. Внутрішній аудитор перевіряє дотримання на підприємстві вимог щодо ведення обліку та складання фінансової звітності. Аудит фінансової звітності поділяється на:

- а) плановий (регламентований), який проводиться в межах затвердженого плану роботи;

- б) позаплановий (ініціативний), який здійснюється на вимогу власника, керівника підприємства.

Аудит на відповідність вимогам визначає, чи дотримуються на підприємстві вимоги законів, договорів, правил, норм тощо. Він поділяється на два підвиди:

- аудит на відповідність принципам, який включає процедури аудиторського контролю з точки зору дотримання (виконання) апаратом управління підприємством вимог законів та нормативних актів;

- аудит на відповідність доцільності, який включає процедури аудиторського контролю діяльності посадових осіб підприємства на предмет раціональності, обґрунтованості та корисності їх діяльності.

Операційний аудит (управлінський аудит, аудит господарської діяльності) — передбачає вивчення аудиторами будь-якої частини процедур та операцій суб'єкта господарювання з метою оцінки їх продуктивності та ефективності і формулювання рекомендацій щодо економічного використання ресурсів, досягнення поставлених цілей. Під операційним аудитом розуміють супутні послуги. Операційний аудит включає:

- функціональний (міжфункціональний) аудит систем виробництва, управління та контролю;

- організаційно-технічний аудит систем виробництва та управління;

- всебічний аудит систем виробництва і управління.

Пантелєєв В.П. і Корінько М.Д. вважають, що внутрішній аудит за часом здійснення контрольних дій поділяється на попередній, поточний, наступний та стратегічний аудит.

Попередній (превентивний) аудит здійснюється перед виконанням господарської операції. Здійснюється перевірка здатності систем бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю, щоб запобігти нераціональним витратам, безгосподарності, незаконним діям та ін. Контроль виконується на стадії розгляду первинних документів, під час

візування (надання дозволів, санкціонування) договорів, наказів, кошторисів, розрахунків тощо. Перевіряється рівень оптимальності планів та бізнес-планів, а також забезпечення ресурсами згідно з технічно обґрунтованими нормативами. Превентивні перевірки є найбільш ефективним засобом контролю, оскільки вони дають змогу запобігти виникненню недоліків, перевитрат і втрат ресурсів у господарській діяльності підприємств. При здійсненні попереднього контролю внутрішній аудит виконує роль профілактичного заходу.

Стадія *поточного* аудиту здійснюється під час виконання господарських операцій на підставі даних бухгалтерського, виробничого, оперативного обліку. Встановлюється достатність заходів з боку облікової системи і внутрішнього контролю на стадії виконання операцій та їх документального оформлення встановити, ідентифікувати і усунути небажані відхилення у фінансово-господарській діяльності. Метою даного різновиду внутрішнього аудиту є забезпечення менеджерів достовірною інформацією про відхилення у виробничих процесах від заданих параметрів, встановлення реальної собівартості одиниці продукції, фактичної фінансової стабільності в маркетинговій діяльності, конкурентоспроможності виготовленої продукції, робіт та послуг на внутрішньому і зовнішньому ринках.

Наступний аудит проводиться на стадії узагальнення й аналізу облікової та звітної інформації після завершення господарських операцій. Основними завданнями наступного внутрішнього аудиту є оцінка коригувань у системі обліку та внутрішнього контролю після виявлення порушень, встановлення та оцінки порушень і зловживань, а також розробка заходів щодо усунення недоліків та запобігання їх у майбутньому.

Стратегічний (прогнозний) аудит, який вирішує питання стратегії розвитку фірми, компанії на перспективу. Стратегічний контроль — це перевірка оптимальності стратегії і програми розвитку фірми відповідно до прогнозного маркетингового середовища та розробки рекомендацій щодо вдосконалення їх.

Таким чином, внутрішній аудит є системним і суворо документальним, безперервним, універсальним (суцільним) заходом контролю.

15.4. Стандарти внутрішнього аудиту

Будь-яка діяльність здійснюється згідно з законодавством. В аудиті для цього розробляють нормативи. Міжнародна федерація бухгалтерів в період з 1982 по 1991 роки розглянула і затвердила 29 нормативів, на основі яких Аудиторська Палата України розробила 32 національних нормативи. З 1 січня 2004 року національні нормативи втратили чинність і зовнішні аудитори користуються міжнародними.

Виникає питання: що ж таке аудиторські нормативи і які вони бувають?

Нормативи аудиту формують єдині базові вимоги до якості і надійності аудиту та забезпечення відповідного рівня гарантій щодо результатів аудиторської перевірки при їх дотриманні. Вони є підставою для доказу в суді якості проведення аудиту і встановлення рівня відповідальності аудиторів.

Внутрішні нормативи аудиту, як і зовнішні розрізняють на міжнародні, національні та внутрішньофірмові (або внутрішньо-міністерські, внутрішньогосподарські).

У деяких країнах міжнародні внутрішні нормативи є основними. В інших країнах національні нормативи будуються з урахуванням особливостей їх економіки. Так, українські національні нормативи внутрішніх аудиторів побудовані на основі міжнародних.

Внутрішньофірмові забезпечують проведення аудиту працівниками фірми, корпорації, міністерства, але вони не повинні суперечити національним та міжнародним нормативам внутрішніх аудиторів.

На основі міжнародних нормативів аудиту Інститут внутрішніх аудиторів як міжнародна асоціація розробив для своїх членів стандарти професійної практики внутрішнього аудиту. У цих стандартах загальноприйняті вимоги до аудиторської діяльності скориговані з урахуванням специфіки внутрішнього аудиту. Стандарти професійної практики мають рекомендаційний характер, оскільки внутрішній аудит — це внутрішня справа підприємства, а в умовах ринкової економіки втручання у діяльність економічних суб'єктів обмежене. Увесь комплекс стандартів поділений на п'ять розділів, в яких визначені основні концепції внутрішнього аудиту. Необхідно відмітити, що вимоги стандартів періодично оновлюються в Положеннях про стандарти внутрішнього аудиту. Кожен з п'яти розділів містить один загальний стандарт, який конкретизовано у спеціальних стандартах.

Перший розділ «Незалежність» містить загальний стандарт: внутрішні аудитори повинні бути не залежними від структурного підрозділу, який вони перевіряють. Вимоги до незалежності внутрішніх аудиторів розкриті у директивах з двох спеціальних стандартів — «Організаційний статус» (для ефективного виконання аудиторського завдання необхідний відповідний організаційний статус відділу внутрішнього аудиту) і «Об'єктивність» (у процесі здійснення аудиту внутрішніми аудиторами слід дотримуватися принципу об'єктивності).

Аналогічно побудовані і інші розділи стандартів професійної практики внутрішнього аудиту: «Професійний досвід», «Сфера внутрішнього аудиту», «Здійснення внутрішнього аудиту», «Управління відділом внутрішнього аудиту».

Вимоги до професійних здібностей внутрішніх аудиторів розділяються таким чином: щодо відділу внутрішнього аудиту (стандарти

«Штат», «Знання, навички, дисципліна», «Нагляд за роботою») та щодо окремого внутрішнього аудитора (стандарт «Відповідність стандартам професійної поведінки», «Знання, навички, дисципліна», «Взаємовідносини аудиторів і надання інформації», «Продовження навчання», «Належна професійна ретельність»).

Важливими є директиви стандарту взаємовідносин аудиторів і надання інформації: для внутрішніх аудиторів — це уміти спілкуватися й ефективно обмінюватися інформацією. Ця вимога найкраще відображає мету діяльності внутрішніх аудиторів у міжнародній практиці — допомогти керівництву і працівникам підприємства добре виконувати свої обов'язки. Крім того, від умінь внутрішніх аудиторів отримувати інформацію залежить продуктивність перевірки, а чітке і зрозуміле подання результатів внутрішнього аудиту сприяє впровадженню розроблених внутрішніми аудиторами рекомендацій.

Сферу внутрішнього аудиту окреслюють п'ять стандартів: «Достовірність і повнота інформації», «Узгодженість з політикою, планами, процедурами, законами і нормативами», «Збереження активів», «Рациональність і ефективність використання ресурсів» і «Досягнення цілей операційної діяльності і програм». Крім перевірки правильності відображення фінансово-господарської діяльності підприємства у системі обліку та забезпечення збереження матеріальних цінностей, що входить до завдань вітчизняних контрольно-ревізійних підрозділів, внутрішні аудитори за кордоном широко залучаються до визначення раціональності використання ресурсів та контролю за дотриманням законодавчих і нормативних вимог у процесі господарювання. Внутрішні аудитори зобов'язані планувати кожну аудиторську перевірку (стандарт «Планування аудиту»); їм необхідно нагромаджувати, аналізувати, інтерпретувати і документально фіксувати отриману інформацію для підтвердження її результатів (стандарт «Перевірка й оцінка інформації»), звітувати за результатами аудиторської перевірки (стандарт «Подання результатів») і контролювати реалізацію наданих рекомендацій (стандарт «Упровадження результатів внутрішнього аудиту»).

Специфіка стандартів професійної практики внутрішнього аудиту допомагає у наявності вимог щодо якості керівництва внутрішніми аудиторами. Відповідно до положень стандарту «Мета, права й обов'язки» керівник відділу внутрішнього аудиту зобов'язаний сформулювати положення про мету діяльності, обов'язки і відповідальність внутрішніх аудиторів. До обов'язків керівника відділу внутрішнього аудиту належить документальне оформлення політики і процедур керування відділом (стандарт «Політика і процедури»), формування програми підбору і розвитку трудових ресурсів відділу внутрішнього аудиту (стандарт «Управління і розвиток трудових ресурсів»). Ефективність функціонування служби внутрішнього аудиту досягається через реалізацію спеціальної програми підтвердження якості проведення аудиту.

Спеціалісти служби внутрішнього аудиту повинні мати права:

- самостійно визначати форми та методи аудиторської перевірки на основі діючого законодавства з урахуванням положень з проведення внутрішнього аудиту;

- отримувати необхідні для перевірки документи, що мають відношення до предмета перевірки та знаходяться як у підрозділі підприємства, що перевіряється, так і в інших підрозділах, також у інших підприємствах та установах;

- отримувати пояснення від керівництва підрозділу та його співробітників;

- самостійно або з залученням співробітників підрозділу, що перевіряється, знімати копії з отриманих документів;

- перевіряти наявність майна, грошових коштів, вимагати від керівництва підрозділу та підприємства проведення контрольних запусків, оглядів, замірів, визнання якості продукції;

- залучати за необхідності співробітників інших підрозділів для проведення внутрішнього аудиту;

- залучати при договірній основі до участі в аудиті інших спеціалістів або експертів;

- отримувати за письмовим запитом необхідну письмову інформацію від третіх осіб для здійснення аудиторської перевірки.

Внутрішні аудитори повинні мати такі обов'язки:

- дотримуватися головної стратегії та встановленої політики підприємства (облікової, податкової, амортизаційної, фінансової, контрольної тощо);

- організувати постійний контроль діяльності підприємства та його підрозділів шляхом проведення перевірок, аналізу, тестування тощо;

- належним чином проводити аудит, перевіряти стан бухгалтерії та фінансової звітності, внутрішнього контролю, їх достовірності та повноти, відповідності діючому законодавству;

- повідомити керівництво про встановлені аудитом недоліки ведення обліку, звітності та контролю, збереження майна, порушень вимог законодавчих актів;

- розслідувати факти порушень вимог законодавства, нормативних актів, стандартів професійної діяльності, внутрішніх документів, посадових інструкцій;

- розробляти рекомендації, проводити консультації та роз'яснення, перевіряти усунення зауважень та рекомендацій;

- кваліфіковано та якісно здійснювати аудиторські перевірки, надавати консультаційні послуги;

- організувати підготовку до перевірок та співробітництво з організаціями зовнішнього аудиту, органами контролю;

- здійснювати повне документування кожного факту перевірки, оформляти висновки за фактами перевірки;

— забезпечувати збереженість і повернення отриманих від підрозділів документів, конфіденційність інформації;

— проводити періодично аналіз фінансового стану підрозділів.

Виконання своїх обов'язків внутрішніми аудитором дозволяє керівництву підприємства мати впевненість, що його діяльність відповідає прийнятій обліковій політиці та вимогам законодавства. Поряд з тим внутрішній аудит забезпечує зворотний зв'язок з різними сферами діяльності та підрозділами підприємства.

Все це свідчить про те, що повинні існувати обов'язки не тільки внутрішніх аудиторів, але й співробітників підприємства щодо внутрішнього аудиту.

Обов'язки співробітників підприємства щодо внутрішнього аудитора:

— готувати до аудиторської перевірки документи згідно з визначеним переліком;

— створювати умови для своєчасного і повного проведення аудиторської перевірки, надавати усю документацію, пояснення в усній та письмовій формах;

— оперативно виправляти виявлені у процесі аудиторської перевірки порушення у веденні бухгалтерського обліку, звітності, інформування про ті факти керівництва;

— не вживати заходів щодо обмеження кола питань, які необхідно з'ясувати у ході аудиторської перевірки.

Слід відзначити, що важливе значення має відповідь на запитання: хто може працювати внутрішнім аудитором?

Для компанії буде тільки плюсом, якщо посаду внутрішнього аудитора обійматиме фахівець із досвідом роботи у зовнішньому аудиті. Згідно з Довідником кваліфікаційних характеристик професій працівників до аудитора висуваються такі вимоги:

Завдання та обов'язки. Надає бухгалтерські послуги, пов'язані з різними аспектами бізнесу. Здійснює аналіз фінансової діяльності установи, організації, підприємства незалежно від форми власності. Проводить ревізію бухгалтерських документів та звітності, оцінює її вірогідність, а також внутрішній та зовнішній контроль законності здійснюваних фінансових операцій, відповідності їх законодавчим і нормативним правовим актам, додержання встановленого порядку оподаткування. Дає потрібні рекомендації з метою запобігання прорахункам та помилкам, які можуть спричинити штрафні та інші санкції, зменшити прибуток і негативно вплинути на репутацію підприємства, установи, організації. Надає консультації юридичним та фізичним особам з питань господарської та фінансової діяльності, бухгалтерської звітності, проблем оподаткування, діючого порядку вирішення спірних питань стосовно незаконно поданих позовів та інших питань у межах його компетенції. Бере участь у розгляді позовів про неплато-

спроможність (банкрутство) в арбітражних судах. Стежить за змінами та доповненнями до нормативних правових документів, вживає заходів щодо узгодження інтересів держави і клієнтів.

Повинен знати, законодавчі та нормативні правові акти, методичні матеріали, які стосуються виробничої і господарської діяльності підприємства, установи, організації; ринкові методи господарювання, закономірності та особливості розвитку економіки; трудове, фінансове, податкове і господарське законодавство; порядок ведення бухгалтерського обліку і складання звітності; методи аналізу господарсько-фінансової діяльності підприємства, установи, організації; правила проведення перевірок і документальних ревізій; грошовий обіг, кредит, порядок ціноутворення; умови оподаткування юридичних і фізичних осіб; правила організації та ведення бізнесу; етику ділового спілкування; економіку, організацію виробництва, праці та управління; порядок оформлення фінансових операцій і організацію документообігу; чинні форми обліку та звітності; правила та норми охорони праці.

Кваліфікаційні вимоги. Повна вища освіта відповідного напрямку підготовки (магістр, спеціаліст). Стаж бухгалтерської роботи - не менше 3-х років.

Для роботи у зовнішньому аудиті більшість аудиторських фірм вимагає, щоб фахівець мав сертифікат аудитора. А для того щоб працювати внутрішнім аудитором, сертифікат аудитора України мати не обов'язково.

Згідно із *Законом України «Про аудиторську діяльність»* сертифікат аудитора необхідний лише у трьох випадках:

- для того, щоб працювати керівником аудиторської фірми;
- для того, щоб бути засновником аудиторської фірми у межах 70 % частки статутного фонду;
- приватному підприємцю-аудитору для того, щоб індивідуально надавати аудиторські послуги з правом складання офіційного аудиторського висновку.

Можлива також комбінація зазначених випадків.

Тобто жодних перепон на шляху до праці у сфері внутрішнього аудиту законодавче не встановлено, і теоретично працювати внутрішнім аудитором може будь-хто. Проте на практиці не все так просто, як здається, адже зрозуміло, що власники навряд чи довірять контроль за збереженням своєї власності працівнику, який не має відповідної кваліфікації, знань та досвіду.

Яким же повинен бути фахівець із внутрішнього аудиту, адже у Довіднику кваліфікаційних характеристик професій працівників професія «внутрішній аудитор» не згадується. Більше того, професія «внутрішній аудитор» не передбачена Класифікатором професій, який містить лише такі професії та назви робіт, що стосуються аудиту в цілому:

2411.2	Аудитори та кваліфіковані бухгалтери
2411.2	Аудитор
1317	Директор малої фірми (страхової, аудиторської, рекламної та ін.)

Роз'яснення щодо назв посад, викладені у рішенні АПУ від 02.02.2006 р. № 159/7, стосуються лише осіб, які працюють у сфері зовнішнього аудиту.

Таким чином, вимоги до осіб, які приймаються на посади для роботи у сфері внутрішнього аудиту, підприємства встановлюють самостійно.

Це логічно, адже, повторимося, внутрішній аудит спрямований для задоволення потреб власників, менеджерів підприємства, а з огляду на різноманітність форм та видів діяльності вимоги до фахівців на різних підприємствах можуть відрізнятися з точністю до навпаки.

На нашу думку, внутрішній аудитор повинен знати принципи організації та управління, володіти знаннями у сфері бухгалтерського обліку, фінансів, права, оподаткування, мати базові знання з основ контролю (ревізій, аудиту), аналізу господарської діяльності, інформаційних технологій тощо. Якщо передбачається, що на підприємстві працюватиме один внутрішній аудитор, то він повинен легко орієнтуватися в багатьох галузях. Але володіти усіма цими знаннями одночасно дуже складно. Тому на практиці більш поширеною формою організації роботи є відділ (служба) внутрішнього аудиту, при формуванні якого виходять із принципу, щоб кожен із фахівців мав кваліфікацію по кожній із названих дисциплін. Якщо при проведенні аудиту будуть необхідні знання в складній чи специфічній галузі, внутрішні аудитори за погодженням із власником можуть залучити зовнішніх фахівців, наприклад, професійних оцінювачів, актуаріїв, інженерів, статистів, будівельників, геологів і, звичайно, незалежних аудиторів.

Внутрішній аудитор повинен бути організованим, чесним, акуратним в оцінках та судженнях, уміти знаходити спільну мову з різними людьми, не розголошувати конфіденційної інформації, планувати свою роботу, розуміти суть проблем, чітко висловлювати свої думки та відстоювати свою точку зору тощо.

На практиці, оскільки в Україні статус професії «внутрішній аудитор» чинним законодавством не визначений, компанії по різному називають відділи, що займаються внутрішнім аудитом, наприклад:

- департамент аудиту;
- служба внутрішнього аудиту;
- відділ ревізій та контролю;
- сектор аудиту фінансової дирекції.

Деякі компанії функції внутрішнього аудиту доручають виконувати фінансовим відділам чи відділам контролінгу, які можуть створю-

вати у своєму складі окремі підрозділи, у зв'язку з чим часто доводиться чути такі довгі назви посад: «внутрішній аудитор департаменту фінансів», «аудитор відділу внутрішнього аудиту департаменту економіки та фінансів», «аудитор департаменту контролінгу» тощо.

На нашу думку і думку Кулаковської Л.П., доцільно, щоб правові відносини між адміністрацією та внутрішнім аудитором регулювалися трудовим законодавством, закріплювалися в письмовому договорі (контракті). Переваги письмового контракту:

- права, обов'язки та відповідальність сторін трудового договору (контракту) фіксуються в єдиному акті;

- забезпечується правова та соціальна захищеність працівника в реалізації досягнутих домовленостей щодо найважливіших умов праці з урахуванням специфіки роботи, встановлення індивідуальних умов трудової діяльності аудитора, додаткових пільг і компенсацій;

- сприяє більш ефективному використанню трудового потенціалу працівника, його індивідуальних здібностей і професійних навичок;

- підвищує відповідальність працівника та роботодавця за невиконання зобов'язань, які передбачені трудовим договором (контрактом).

Особливість трудового договору (контракту) аудитора в тому, що договір з аудитором може укласти як генеральний директор фірми, так і засновники. Аудитор може за дорученням засновників в межах своєї компетенції перевіряти і діяльність генерального директора.

Трудовий договір (контракт) може укладатися на невизначений термін, на визначений строк (не більше 5 років), на час виконання певної роботи.

У трудовому договорі (контракті) вказуються:

- працівник і роботодавець, які уклали трудовий договір;

- найменування посади;

- права та обов'язки аудитора;

- оплата праці;

- робочий час та відпочинок;

- гарантії і компенсації;

- порядок звільнення з посади.

До трудового договору (контракту) можуть бути включені умови щодо встановлення випробувального строку, нерозголошення службової або комерційної таємниці, інші умови, що не погіршують становища працівника в порівнянні з законодавством, угодами та колективними договорами, які діють в організації.

Слід відзначити, що етичні норми поведінки поєднують людей однієї професії, їх виконання створює здоровий клімат у колективі, забезпечує високий рівень професіоналізму і високу суспільну оцінку професії. Кодекс етичної поведінки дає відповідні рекомендації, точно визначає критерії поведінки, специфічні для даної професії. З точки зору будь-якої професії, етичний Кодекс — це декларація твердих

норм поведінки, що сприяє їх виконанню. Без цього неможлива професійна дисципліна. Багато закордонних професійних організацій рекомендує своїм членам наприкінці року надавати усний або письмовий звіт про виконання норм професійної поведінки. Довіра до високої якості наданих послуг можлива тільки тоді, коли у рамках даної професії існують *стандарти професійної діяльності*, етичні принципи.

Етичні принципи — це ключова умова досягнення мети внутрішнього аудиту. Вони включають незалежність, об'єктивність, лояльність, відповідальність, конфіденційність.

Незалежність допомагає внутрішнім аудиторам виконувати аудит, висловлювати об'єктивну думку. Внутрішні аудитори не повинні отримувати від працівників цінні подарунки, які можуть послабити їх незалежність.

Внутрішні аудитори незалежні, коли вони можуть виконувати свою роботу вільно і об'єктивно. Незалежність внутрішнього аудитора визначається оргстатусом (тобто функціями і підпорядкуванням) відділу внутрішнього аудиту, правами і обов'язками внутрішнього аудитора, у тому числі доступом до керівництва.

Таким чином, «незалежність» передбачає:

1. *Організаційний статус відділу внутрішнього аудиту.* Орган внутрішнього аудиту не повинен бути підзвітним виконавчим органом управління. У противному разі порушується об'єктивність внутрішнього аудитора при перевірці діяльності осіб, яким він підпорядкований. Організаційний статус повинен бути достатнім для гарантування поля дій внутрішніх аудиторів, адекватного обговорення і ефективних дій за результатами і рекомендаціями аудиту.

2. *Права і обов'язки внутрішнього аудитора.* Внутрішній аудитор повинен бути незалежним від тих осіб, чию роботу він перевіряє, як у аспекті функціональної або адміністративної підпорядкованості, так і з точки зору зацікавленості. Наприклад, результати перевірки, проведеної внутрішнім аудитором, будуть менш об'єктивні, якщо оплата його праці буде якось залежати від результатів того напрямку діяльності організації, до якого відносяться об'єкти перевірки. Внутрішній аудитор не повинен:

- володіти правом вимог виконання своїх рекомендацій (пропозицій);
- бути відповідальним за організацію їх впровадження і результати;
- брати участь і нести відповідальність за корективу знайдених ним відхилень.

У противному разі не буде об'єктивним наступний контроль цих же об'єктів, так як аудитору доведеться перевіряти або результати своєї ж праці, або результати здійснення своїх же рекомендацій (пропозицій). Передбачається послаблення об'єктивності, коли внутрішні аудитори виконують аудит діяльності, в якій вони ж мають функції неаудиторського характеру. Ось чому при складанні звіту це має бути

обговорено з відповідним рівнем управління. Фахівці внутрішнього аудиту не повинні призначатися на перевірку тієї діяльності, в якій вони раніше працювали.

Внутрішні аудитори повинні мати підтримку органів управління організацією, достатньою для того, щоб співпрацювати з аудйованими структурами і виконувати свою роботу без порушень інтересів.

Обсяг необхідної інформації і її рівень повинні визначатися самим внутрішнім аудитором. В окремих випадках, наприклад, у випадках конфіденційності (секретності) інформації внутрішній аудитор повинен обґрунтувати перед органом управління необхідність отримання даної інформації для її вивчення і формально отримувати дозвіл вимагати її у відповідальних осіб.

Принцип об'єктивності вимагає, щоб внутрішні аудитори виконували свою роботу незалежно, кваліфіковано і чесно. При складанні звітів про результати перевірок внутрішній аудитор повинен чітко відділяти факти від думок.

Внутрішній аудитор повинен відмовитися від проведення перевірок у випадку перебування на керівних посадах підрозділу, що перевіряється, осіб, які є його родичами.

Лояльність внутрішніх аудиторів означає, що вони не повинні бути свідомо залучені у нелегальну або неякісну діяльність, не повинні брати участі у діях, які можуть дискредитувати їх професію, нанести збиток. Відділ внутрішнього аудиту повинен бути самостійним, незалежним і нейтральним щодо рівня управління, де приймаються рішення.

Відповідальність передбачає готовність внутрішнього аудитора виконувати роботу лише у межах своїх можливостей і професійної компетенції, а також готовність нести відповідальність за свої дії і за неадекватну діяльність.

Конфіденційність означає, що внутрішні аудитори повинні бути обережні у питаннях використання інформації, придбаної у процесі виконання своїх функцій. Вони не повинні використовувати конфіденційної інформації у своїх особистих інтересах.

Професіоналізм передбачає:

1. Компетентність внутрішнього аудитора. Внутрішній аудитор повинен володіти необхідними знаннями, майстерністю і дисципліною для належного виконання своїх функцій. Головний внутрішній аудитор разом з керівництвом повинні визначити критерії освіти і практичних навиків, необхідних для кожної посади, пов'язаної з внутрішнім аудитором. Він повинен своєчасно визнати і оцінити відхилення, а посадові особи — проінформовані.

2. Відповідність з Кодексом етики.

Кожний внутрішній аудитор повинен розуміти, що його індивідуальне рішення, судження не можуть суперечити Кодексу етики. Інакше їх професіоналізм, чесність і правдивість може бути піддана сумніву.

3. Спілкування з користувачами послуг і використання засобів комунікації.

Внутрішні аудитори повинні підтримувати задовільні відносини як між собою, так і з персоналом, керівництвом організації і зовнішніми контролерами (зовнішні і державні аудитори), використовувати ефективні засоби комунікації, вміти спілкуватися, знати психологію людини.

4. Постійне навчання. Внутрішні аудитори відповідальні за продовження своєї освіти з метою підтримки свого професіоналізму. Вони повинні вести постійну професійну підготовку, здавати відповідні кваліфікаційні іспити, підтримувати необхідний рівень знань шляхом проходження професійних семінарів, курсів, участі у конференціях, ознайомлення з новою літературою.

15.5. Проведення заходів внутрішнього аудиту

Процес внутрішнього аудиту містить чотири етапи (див.рис.15.4), одним із яких є планування.

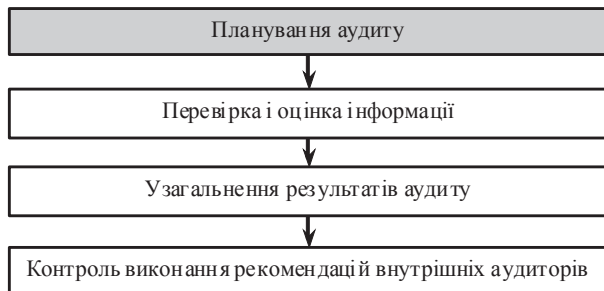


Рис.15.4. Етапи внутрішнього аудиту

Планування — це важливий етап роботи внутрішнього аудитора. Аудитор повинен спланувати свою роботу так, щоб правильно і своєчасно завершити аудиторську перевірку. Плани складають із врахуванням бізнесу підприємства, його облікової системи та діючого внутрішнього контролю. Метою планування аудиту є концентрація уваги аудитора на найважливіших його напрямках, виявленні проблем, які слід перевірити найбільш детально. Планування допомагає аудитору належним чином організувати свою роботу та здійснювати нагляд за роботою асистентів, які беруть участь у перевірці, а також координувати роботу, яка здійснюється іншими аудиторами та фахівцями інших професій.

План може супроводжуватися необхідними коментарями щодо організації перевірки і координації роботи персоналу підприємства та

аудиторів. Коментарі містять мету аудиту, опис основних методів і прийомів, які використовуватимуться аудитором (опитування, інспекція, спостереження, запити, вибіркова перевірка, тестування, документальна перевірка, аналітичний склад тощо). На основі плану складається аудиторська програма, де встановлюються роботи, робочі документи та виконавці аудиторських процедур.

Необхідно ретельно контролювати час виконання аудиторських робіт, що дасть змогу використовувати його найефективніше.

Для виконання плану аудитор повинен підготувати в письмовій формі програму аудиторської перевірки. *Програма аудиту* — це документ, що містить: завдання аудиту для конкретного об'єкта (системи контролю певних господарських операцій, залишків на рахунках бухгалтерського обліку, циклу господарських операцій тощо); процедури, необхідні для виконання поставлених завдань; обсяги і терміни їх виконання.

Сьогодні в ділових колах часто підкреслюють факт важливості якісного внутрішнього аудиту для здійснення якісного керівництва фірмою в цілому. Так, Європейська комісія випустила в липні 1996 року Зелений Листок (Green Paper) «про роль, позицію і зобов'язання аудитора в країнах, які належать до Європейського Союзу». Там зазначено: «Компанії, де існує слабкий внутрішній аудит, будуть неспроможні справлятися з відповідальністю надавати достатньо суттєву інформацію до аудиторського комітету. Оцінки ефективності інформаційних систем керівництва компанії і оцінка систем внутрішнього контролю мають здійснюватися на постійній основі.

Якість внутрішнього аудиту визначає такі основні поняття, як професійна компетентність і відповідність професійним стандартам (як технічним, так і етичним) при складанні висновку за результатами внутрішнього аудиту або при наданні інших послуг.

Першим кроком у забезпеченні високої якості виконання робіт відділом внутрішнього аудиту є включення у процес внутрішнього аудиту заходів щодо контролю якості. Хоча конкретні напрямки кожного окремо взятого відділу внутрішнього аудиту стосовно документації, використання практичних посібників, консультацій і рецензування, а також способів їх обов'язкового впровадження значною мірою залежать від розмірів організаційної структури й стилю або філософії управління підприємством, кожен з цих елементів повинен тією чи іншою мірою бути наявним.

Якість внутрішнього аудиту складається з багатьох елементів, об'єднаних залежно від їх змісту й призначення у відповідні складові частини. Показники якості залежно від характеру вирішуваних завдань в оцінці дотримання складових елементів і якості частин або всього процесу можна класифікувати за рядом ознак: змістом; джерелами утворення; повнотою визначеності; оцінкою дотримання та якості складників процесу, що досліджується; призначенням і способом вираження.

Керівництво службою внутрішнього аудиту передбачає здійснення організаційних та виконавчих заходів за певною моделлю, так званою управлінською моделлю внутрішнього аудиту:

встановлення мети (досягнення певного рівня збереження ресурсів, збільшення капіталу тощо);

планування — вибір засобів для досягнення мети, визначення необхідної кваліфікації аудиторів, складання планів, графіків, підготовка робочої документації, підготовка відповідної нормативної бази;

організація — забезпечення необхідними ресурсами, адміністративна регламентація, підбір, тестування, виховання кадрів, визначення порядку здійснення контрольних заходів, узагальнення та реалізація результатів перевірок;

управління персоналом — надання наказів, розробка власних стандартів з внутрішнього аудиту. Такими стандартами можуть бути організаційний статус служби внутрішнього аудиту, вимоги до компетентності внутрішнього аудиту, взаємовідносини з користувачами послуг, навчання працівників підрозділу, планування та здійснення внутрішнього аудиту, види підсумкових документів за результатами внутрішнього аудиту, процедури доведення результатів внутрішнього аудиту до зацікавлених осіб і наступні дії управління внутрішнього аудиту, регламентація прав та обов'язків внутрішнього аудитора, критерії та показники якості роботи внутрішніх аудиторів. Управління передбачає також впровадження сучасних методик та технологій аудиту, складання програм та планів проведення аудиторських перевірок, визначення обліку роботи служби, організація документального забезпечення управління та виконання прийнятих рішень, контроль за ефективним використанням робочого часу аудиторами;

координація — узгодженість контрольних заходів з підрозділами підприємства, надання їм консультаційних послуг, забезпечення взаємодії з зовнішнім аудитом та іншими представниками з фінансового контролю, координування планів, програм, графіків;

контроль — розробка методів та організації контролю якості роботи аудиторів, контроль і аналіз результативності перевірок та виявлення резервів підвищення роботи, підвищення ефективності контрольних заходів, підтримки контактів з підрозділами після внутрішнього аудиту.

Одним з основних й істотних відмінностей внутрішнього аудиту є те, що він повинен проводитися як процес попередньо ретельно спланований (а не спонтанний). Попереджувальний характер внутрішнього аудиту є немаловажним психологічним фактором. Це означає, що кожна перевірка планується, а персонал підрозділу, що перевіряє, повідомляється про час, об'єкт і критерії перевірки для того, щоб забезпечити аудиторам необхідний рівень довіри й виключити можливість відхилення персоналу від надання й демонстрування всіх необхідних даних. Несподіванка внутрішніх аудитів може перешкоджати вироб-

ничій діяльності. Можна виділити два варіанти проведення робіт внутрішніми аудиторами: *горизонтальна модель і вертикальна*.

Горизонтальна модель використовується для перевірки відповідності окремого виду діяльності або процесу вимогам систем менеджменту й оцінювання їхньої результативності й ефективності.

Вертикальна модель використовується для перевірки відповідності діяльності окремого підрозділу компанії. При цьому необхідно звернути увагу на те, що горизонтальна модель є більш трудомісткою і тривалою, однак і більш значимою, оскільки включає в поле зору діяльність на стиках різних підрозділів і посадових осіб, які беруть участь у виконанні вимог до об'єкта перевірки. Крім того, горизонтальна перевірка «ламає» комунікаційні бар'єри між підрозділами й заохочує учасників систем менеджменту до взаємодії один з одним.

Найбільш важливим етапом у проведенні внутрішнього аудиту є планування. Планування, як і кожен етап аудиту, документується. Розглянемо документи, які використовуються на етапі планування й можуть бути розроблені на підприємстві. Основним документом, що використовує керівник служби, є *річна Програма*, що затверджується керівником компанії (табл. 15.1).

Таблиця 15.1

ПРОГРАМА ВНУТРІШНЬОГО АУДИТУ

№ п/п	Об'єкт (вид діяльності, процес)	Суб'єкт ВА		Критерії перевірки	Ціль перевірки	П. І. Б. Головного аудитора	П.І.Б. аудитора	Ресурси
		Підрозділ	Місяць, тиждень					

Програма повинна розроблятися з урахуванням статусу й значимості видів діяльності та процесів. Першорядне значення має приділятися ключовим видам діяльності та процесам, що роблять вирішальний вплив на успіх компанії, досягнення її цілей, а також критичним видам діяльності, процесам, неналежне виконання яких на певному етапі часу може представляти реальну або потенційну небезпеку для компанії.

Типовими процесами, які можна віднести до ключових, є вивчення попиту, очікувань споживачів, керування закупівлями, взаємодія зі споживачами, реалізація продукції, підготовка й компетентність персоналу.

Ранжирування ключових процесів проводять за допомогою економічної або експертної оцінки впливу окремих процесів на кінцеві результати бізнесу.

Критичними вважаються такі процеси, неналежна організація яких або недотримання вимоги до яких можуть представляти фактичну чи потенційну небезпеку для ефективності діяльності. Ці процеси вимагають негайного втручання у вигляді коригувальних або попереджувальних

льних дій і повинні перебувати під особливим контролем. У розряд критичних може потрапити будь-який бізнес-процес у чинність різного роду причин внутрішнього характеру.

На підставі *річної програми* аудиту складається *календарний графік аудиторських перевірок*, а також план на кожен окрему або комплексну аудиторську перевірку. На підставі річної програми аудиту розробляється План внутрішнього аудиту на кожен перевірку з урахуванням необхідності в ресурсах (табл. 15.2).

План повинен кваліфікувати об'єкт аудиту як організаційно (аудит відділу, групи відділів й ін.), так і функціонально (аудит фінансів, маркетингу й т.д.).

Таблиця 15.2

**ПЛАН ВНУТРІШНЬОЇ АУДИТОРСЬКОЇ ПЕРЕВІРКИ
(ДЛЯ КОНКРЕТНОГО ОБ'ЄКТА)**

Аудитори	Планування	Аудиторські процедури	Формування висновків	Разом
Керівник СВА	X	X	X	X
Головний (старший) аудитор	X	X	X	X
Аудитор	X	X	X	•X
Молодший аудитор	X	X	X	X
Інші фахівці	X	X	X	X

Керівник служби внутрішнього аудиту також повинен розробити *план розвитку служби внутрішнього аудиту* (далі — **СВА**). На підставі та з урахуванням плану аудиту і плану розвитку служби розробляється *бюджет служби внутрішнього аудиту*. Він містить перелік витрат, необхідних для забезпечення виконання плану аудиту і плану розвитку. Бюджет також повинен передбачати можливість проведення позапланових перевірок і залучення сторонніх профільних фахівців для проведення перевірок.

При підготовці до внутрішнього аудиту необхідно:

1. *Учасникам групи:* ознайомитися із планом і чітко визначити межі перевірки, проаналізувати всі стосовно його обов'язків документи та матеріали з метою виявлення найбільш істотних питань, що підлягають кваліфікованому обговоренню з персоналом підрозділу.

2. *Головному аудиторіві:* одержати в **СВА** всі зазначені в плані документи, відповідно до яких повинна проводитися перевірка, а також документи, що ставляться до об'єкта перевірки: організаційно-розпорядницькі, посадові інструкції, карти процесів, детальний їхній опис, матриці розподілу відповідальності й повноважень та ін.; зробити необхідні призначення в групі й скласти графік аудиторської перевірки; підготувати опитувальний листок; забезпечити аудиторів робочими

матеріалами — контрольними запитальниками, журналами аудитора, бланками протоколів невідповідності і т.д.

Опитувальний листок — анкета з переліком питань для співробітників підрозділу де проводиться аудит. Відповіді використовуються для попередньої оцінки об'єкта аудиту. Запитання опитувального листка повинні будуватися на основі критеріїв аудиторської перевірки й охоплювати найбільш істотні їх частини, формулюватися лаконічно, недвозначно, у певній послідовності, передбачати однозначну відповідь.

Контрольний запитальник — заздалегідь складений систематизований перелік запитань, відповіді на які дозволяють аудиторові безпосередньо в ході перевірки одержувати інформацію про ступінь відповідності стану ділянки перевірки встановленим вимогам. Запитання повинні бути поставлені так, щоб відповіді давали можливість аудиторів вичерпно й правильно подання про об'єкт.

Журнал аудитора — журнал або бланк, у якому аудитор фіксує факти, результати бесід й іншу інформацію, зібрану в ході аудиторської перевірки. Записи в журналі є основою для прийняття відповідних рішень (табл. 15.3).

Таблиця 15.3

БРАЗКОВА ФОРМА ЖУРНАЛУ АУДИТОРА

Код	Дата	Об'єкт	Ділянка	Критерії	Перелік питань	Фактичний стан	Коментарі і пропозиції	Примітки

Безпосередньо внутрішні аудиторські перевірки варто проводити по заздалегідь спланованих процедурах. **Алгоритм перевірки** може виглядати так:

1. Вступна нарада.
2. Збір й обробка інформації.
3. Заключна нарада.
4. Складання звіту про аудиторську перевірку.
5. Подання звіту на затвердження.
6. Розсилання звіту зацікавленим особам.
7. Усунення невідповідностей.
8. Розробка й реалізація коригувальних і попереджувальних дій.
9. Інспекційний контроль.
10. Реєстрація результатів перевірки.
11. Інформування про усунення невідповідностей.
12. Оформлення файлу внутрішнього аудита.

Основна мета вступної наради: ознайомлення персоналу підрозділу із планом, методами перевірки. Метою збору й обробки інформації є

підготовка висновку за результатами внутрішнього аудиту. Джерелами вихідної інформації для аудиторів у ході перевірки виступають: документи, що регламентують діяльність підрозділу й процеси (положення про підрозділ, посадові інструкції, робочі інструкції, методики, накази, розпорядження, ін.), плани, акти, реєстраційні журнали, протоколи, програми й ін. Інформація, що збирається в ході перевірки, використовується аудитором для оцінки ступеня відповідності діяльності, де проводиться аудит, вимогам діючої документації.

У ході аудиту документована процедура, що перевіряється, обговорюється аудитором із працівниками підприємства, щоб переконатися, що всі процеси і їхня робота зрозумілі правильно та процедура виконується.

Вироблені рекомендації з усунення зауважень і коригувальні заходи, спрямовані на усунення причин виявлених невідповідностей, можуть бути доповнені також пропозиціями щодо поліпшення, удосконалення перевіркою діяльності тощо. У підсумку ефективність проведених внутрішніх аудитів можна визначати оцінкою результатів від вироблених спільно та реалізованих пропозицій щодо поліпшення системи в цілому і окремих процесів зокрема.

15.6. Організація служби внутрішнього аудиту (СВА)

Стан внутрішнього аудиту вивчається приблизно за такою схемою:

1. Вивчаються документи про організацію внутрішнього аудиту:

- положення про службу (підрозділ) внутрішнього аудиту;
- наказ про створення служби внутрішнього аудиту;
- штатний розклад служби внутрішнього аудиту;
- методичні розробки для проведення перевірок, внутрішні стандарти, інструкції, вказівки, положення;
- план-завдання роботи служби внутрішнього аудиту на період, що цікавить перевіряючого;
- робочі матеріали внутрішнього аудиту за підсумками проведення перевірок (вибірково);
- підсумкові документи, висновки, рекомендації внутрішнього аудиту з виконаних завдань;
- накази (розпорядження) про вжиті заходи (внесення виправлень) за результатами зауважень внутрішнього аудиту тощо.

2. З'ясовується місце служби внутрішнього аудиту в структурі управління. Практика показує, що служба внутрішнього аудиту підприємств може бути організаційно підлегла: зборам акціонерів, раді директорів, генеральному директору, віце-президенту з фінансів, головному бухгалтеру. Залежно від організаційної підлеглості зовнішній аудитор може розглядати здатність внутрішніх аудиторів бути не залежними та об'єктивними.

3. Оцінюється проведення внутрішнього аудиту відповідними фахівцями (професійна освіта та навички роботи). Критеріями оцінки можуть бути: політика найму спеціалістів внутрішнього аудиту, освіта, досвід роботи в якості аудитора, знання специфіки діяльності господарюючого суб'єкта, організація системи підготовки і самопідготовки спеціалістів.

4. Для оцінки професійного рівня спеціалістів внутрішнього аудиту зовнішньому аудиту необхідно вибірково продивитися методичні розробки внутрішнього аудиту, робочі папери і підготовлені звіти.

На підставі цього необхідно звернути увагу на наступне:

- чи планувалася робота внутрішніх аудиторів;
- чи відповідають фактично виконані види робіт запланованим;
- чи є у внутрішніх аудиторів методичний матеріал для проведення аудиторських перевірок (інструкції, технічні завдання, стандарти, методики тощо);
- чи дотримуються внутрішні аудитори в практичній роботі даних методичних розробок;
- чи є робочі папери внутрішніх аудиторів, в яких документується виконана робота та її послідовність;
- чи документувалася робота помічників та асистентів внутрішніх аудиторів;
- чи оформлялися звіти внутрішніх аудиторів;
- чи є аудиторські підтвердження складених висновків і наданих зауважень.

5. Необхідно вивчити функції і напрями діяльності роботи внутрішнього аудиту, виділити ті функції, які можуть бути корисними зовнішнім аудиторам для скорочення прийомів перевірки, зміни їх масштабів та обсягів.

6. Необхідно оцінити, наскільки значимі для керівництва висновки і зауваження внутрішніх аудиторів. Аудитор розглядає виконання керівництвом рекомендацій внутрішніх аудиторів.

Систему контролю можна вважати ефективною тільки тоді, коли вона забезпечує при найменших витратах досягнення намічених цілей. Ефективність контролю залежить: від точного визначення його завдань; планування роботи; від участі в ньому усіх служб управління; від використання в комплексі різних видів, форм та методів контролю; систематичного підвищення ділової кваліфікації кадрів; від чітко налагодженої інформації про чинність законодавчих актів; правильної взаємодії контрольних та правоохоронних органів, прийнятих за матеріалами контролю; постійного вивчення передового досвіду та вдосконалення методики здійснення контролю.

Критеріями ефективності контролю є фактори, які призначені для визначення ступеня досягнення поставлених цілей:

а) витрати часу на здійснення контролю (чи менше витрачається суспільного корисного часу, тим більш ефективним вважається контроль);

б) витрати засобів на здійснення контролю (вони повинні бути мінімальними);

в) організаційні витрати, які характеризуються числом людей, яких відривають від продуктивної праці для здійснення контролю (чим менше засідань, нарад, зборів витрачається на контроль, тим він ефективніший);

г) кількість та цінність інформації для потреб управління, яка отримується в результаті контролю.

Ефективність використання робочого часу внутрішнього аудитора визначається відношенням фактично використаного фонду робочого часу до максимально можливого. Ефективність праці внутрішніх аудиторів можна визначати витратами праці або чисельністю зайнятих на перевірці працівників, якістю аудиту.

Слід відзначити, що для сучасного підприємця важливе значення має не тільки ефективність роботи окремого внутрішнього аудитора, а всієї **СБА**. Сьогодні відсутня методика розрахунку ефективності **СБА** на підприємстві. Так, на думку А.К. Макальської: «Економічна доцільність створення **СБА** може бути оцінена шляхом зіставлення витрат, пов'язаних з функціонуванням цієї служби, з витратами на зовнішній аудит». Ефективність же роботи внутрішнього аудиту значно ширша, ніж економія витрат. Тому не можна погодитись із Усачем Б.Ф. і Душко З.О., які вважають, що асигнування на отримання **СБА** «слід здійснювати за рахунок виявлених внутрішнім аудитором резервів підвищення ефективності роботи підприємства, зниження собівартості і збільшення прибутків».² Якщо погодитися з авторами, то можна зробити висновок, що **СБА** потрібна тимчасово — тоді, коли потрібно виявити резерви.

Більш точно, на нашу думку, дають визначення цього поняття Пантелєєв В.П. і Корінько М.Д. На їх думку оцінка ефективності системи внутрішнього аудиту підприємства здійснюється за такими критеріями:

— співвідношення витрат на проведення аудиту та отриманих результатів під його проведення;

— зменшення штрафів, пені, інших втрат підприємства внаслідок проведених внутрішнім аудитором заходів;

— збільшення доходів підприємства та зменшення його витрат — зменшення ризику контролю, підтримання впевненості у здійсненні фінансово-господарської діяльності належним чином; зменшення витрат на послуги зовнішнього (комерційного) аудиту.

Оцінка ефективності та якості функціонування служби внутрішнього аудиту на сьогодні ґрунтується на таких показниках, як кількість виконаних перевірок, суми встановлених незаконних виплат та крадіжок, дотримання строків проведення перевірок, суми штрафів та пені, якої уникло підприємство, число проведених профілактичних заходів. Але ці показники не дають повної та об'єктивної оцінки діяльності служби.

Тому оцінку діяльності внутрішнього аудиту доречно доповнити системою показників, в основу яких покладається ступінь (рівень) досягнення головного завдання — підтвердження функціонування бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю: — рівень управління аудиторським контролем (кількісний та якісний стан працівників, використання робочого часу, наявність відповідного методичного забезпечення, ступінь завантаження аудиторів в цілому та за окремими видами робіт тощо);

— оцінка результатів та ефективності аудиторського контролю (сума виявлених незаконно витрачених коштів, стягнення матеріальних збитків, скорочення непотрібних асигнувань, зниження штрафних санкцій, стягнення боргу з винних осіб тощо);

— встановлення резервів зростання ефективності (поліпшення використання робочого часу, вдосконалення професійної підготовки, методів та технічних заходів контролю, інформаційно-правове забезпечення тощо).

Проте це найпримітивніший підхід, який не здатний урахувати всіх переваг, які приносить діяльність **СВА**. Вигоди від роботи **СВА** не обов'язково вимірюються грошовим вимірником. Це можуть бути певні конкурентні переваги, закріплення позицій на ринку тощо, або, як можна оцінити факт, який взагалі не відбувся завдяки наявності у компанії **СВА**. Мова йде про те, що зміст будь-яких перевірок базується на психологічному факторі: люди, знаючи, що їх робота кимсь контролюється, навряд чи наважаться на шахрайство. За даними більшості досліджень, за допомогою внутрішніх перевірок виявляється лише кожне 5-е зловживання з боку найманих працівників (інші 4-и виявляються завдяки пильності колег чи взагалі випадково). Але у будь-якому разі сам факт наявності на підприємстві аудиторів дає значний профілактичний ефект, який заставляє окремих потенційних злодіїв відмовитися від думки про шахрайство.

Питання для самоконтролю

1. Які Ви знаєте методи внутрішнього аудиту?
2. Які прийоми застосовуються при здійсненні внутрішнього аудиту?
3. Які є принципи внутрішнього аудиту?
4. Які права та обов'язки внутрішніх аудиторів?
5. На які види поділяється внутрішній аудит?
6. Охарактеризуйте етапи внутрішнього аудиту.
7. Які стандарти внутрішнього аудиту Ви знаєте?
8. Дайте характеристику управлінській моделі внутрішнього аудиту.
9. Які документи укладають внутрішні аудитори?
10. Яка організація служби внутрішнього аудиту на підприємстві?

Порядок та особливості використання результатів внутрішнього аудиту розглянемо за таким планом:

- 16.1. Узагальнення результатів внутрішнього аудиту
- 16.2. Організація внутрішньої аудиторської перевірки ефективності СВК бізнес-процесів компанії
- 16.3. Проведення аудиторських процедур
- 16.4. Робота СВА з матеріалами аудиту після затвердження остаточної редакції «Аудиторського звіту»

16.1. Узагальнення результатів внутрішнього аудиту

Для внутрішнього аудиту поки що не розроблені форми звітності узагальнення результатів перевірки. Не можна механічно використовувати ті форми звітності, які застосовуються у вітчизняній практиці зовнішнього аудиту, ревізії. Звіти внутрішніх аудиторів повинні складатися за формою, розробленою безпосередньо в організації. Вони мають включати:

- 1) перелік виявлених відхилень;
- 2) перелік обставин, за яких ці відхилення були виявлені;
- 3) оцінку виявлених відхилень з точки зору їх впливу на організацію;
- 4) рекомендації по можливому виправленню даних відхилень;
- 5) оцінку даних рекомендацій у плані їх можливого впливу на організацію;
- 6) конструктивні пропозиції (за їх наявності) щодо удосконалення різних аспектів функціонування організації, що мають відношення до зробленої роботи.

Пропозиції по документах, які узагальнюють результати окремих напрямків діяльності служби внутрішнього аудиту, подані у таблиці 16.1.

Підсумкові документи внутрішнього аудиту, як правило повинні мати 3 частини.

**ДОКУМЕНТИ, ЯКІ УЗАГАЛЬНЮЮТЬ РЕЗУЛЬТАТИ
ОКРЕМИХ НАПРЯМКІВ ДІЯЛЬНОСТІ СЛУЖБИ ВНУТРІШНЬОГО АУДИТУ**

№ п.п	Напрямки діяльності служби внутрішнього аудиту у відповідності до поставлених завдань	Форма звітності
1	Періодичний контроль фінансово-господарської діяльності головної організації та її підрозділів	Звіт служби внутрішнього аудиту про перевірку підрозділу
2	Аналіз господарської і фінансової діяльності, оцінка економічних і інвестиційних проектів, економічної безпеки систем бухгалтерії і внутрішнього контролю головної організації і її підрозділів	Аналітичні звіти фінансово-господарської діяльності підрозділів і усієї організації в цілому, аналітичні довідки і звіт по окремих питаннях
3	Проведення семінарів, підвищення кваліфікації і навчання персоналу, надання допомоги кадровій службі у підборі і тестуванні бухгалтерського персоналу	Звіти служби внутрішнього аудиту
4	Наукова розробка, видання методичних посібників, рекомендацій по бухгалтерії, оподаткуванню, аналізу та інших напрямків інформаційного обслуговування підрозділів підприємства	Звіти служби внутрішнього аудиту
5	Консультації з питань фінансового, банківського та іншого господарського законодавства, оптимізації оподаткування, реорганізації та ліквідації підприємства	Довідки з посиланням на закони і інструкції
6	Комп'ютеризація бухгалтерії, складання звітності, розрахунків з оподаткування та ін.	Звіти служби внутрішнього аудиту
7	Взаємодія з зовнішніми аудиторами, представниками податкових та інших контролюючих органів	Звіти служби внутрішнього аудиту

Вступна частина включає:

1. Номер звіту;
2. Назва підрозділу, філії, підприємства, що перевіряється;
3. Найменування населеного пункту, на території якого здійснювалася перевірка;
4. Дата складання звіту;
5. Термін проведення перевірки відповідно до загального плану (плану-графіка) проведення внутрішнього аудиту — дати початку і закінчення перевірки;
6. Підстава проведення аудиту та мета (питання) перевірки; об'єкти перевірки;
7. Період діяльності підприємства (структурного підрозділу), за який проведена перевірка;

8. Посади, прізвища, імена і по батькові осіб, що проводили і брали участь у перевірці;

9. Посади, прізвища, імена і по батькові керівництва підрозділу, що перевіряється (філії, підприємства);

10. Інші необхідні відомості.

Аналітична частина звіту містить систематизований виклад та обґрунтування аудиторського підходу до проведення аудиту, встановлення аудиторського ризику, обґрунтування вибору об'єктів перевірки. У даній частині документа наводиться підтвердження фактів порушень та недоліків у роботі, здійснених посадовими особами та виявлених у ході перевірки, або на те, що порушень не було встановлено, розкриття пов'язаних з цими фактами обставин, що мають значення для ухвалення правильного рішення за результатами перевірки. Висвітлюються також досягнення підприємства, позитивні результати діяльності.

За формою подання матеріалу спочатку висвітлюються суттєві зауваження, що мають змістовний характер для підрозділів та підприємства, а потім розкриваються зауваження за формою.

Підсумкова частина звіту містить загальний висновок аудитора про стан бухгалтерського обліку, внутрішнього контролю і звітності щодо об'єкта перевірки, а також пропозиції щодо усунення виявлених порушень. При складанні звіту внутрішнього аудитора викладаються найбільш суттєві порушення, що значно спотворюють звітність, робиться загальний висновок про ступінь достовірності звітності з вказівкою порушень, що знижують її достовірність або ставлять під сумнів. Думка внутрішнього аудитора повинна бути підкріплена посиланнями на чинні законодавчі акти з розгорнутою аргументацією причин, що вплинули на висловлення ним такої думки. У документі повинно міститись посилання на документи підрозділу з визначенням розміру збитків, зловживань та порушень законодавства.

Звіт підписується керівником служби внутрішнього аудиту. Стилiстика аудиторського звіту має бути близька до наукової, офіційно-ділової, для якої характерні:

— наявність понять, які використовуються переважно в офіційних документах;

— логічна його основа і неприпустимість використання образного викладу змісту;

— послідовність і точність викладу фактів, об'єктивність, чіткість і визначеність формулювань результатів дослідження;

— нейтральність і цілеспрямованість викладу змісту документів з елементами стандартизації ділової мови.

Додатками до аудиторського висновку можуть бути копії документів, каси, вибірки, розрахунки, обґрунтування у вигляді таблиць, схем, графіків, діаграм тощо.

Внутрішні аудитори здійснюють контроль за усуненням «слабких» з сторін та своєчасним проведенням заходів, рекомендованих на підставі перевірки. Такий контроль стосується кожної аудиторської перевірки, а відповідальність за контроль покладається на голову аудиторської групи, який повинен виконувати свої обов'язки, доки не буде представлений доказ, що заходів було вжито, а недоліки було усунуто.

Узагальнення результатів внутрішнього аудиту включає комплекс методичних прийомів групування і систематизації його результатів, необхідних для прийняття рішень щодо усунення виявлених недоліків у діяльності підприємства.

Проведені перевірки групуються і систематизуються у журнали служби внутрішнього аудиту.

При узагальненні результатів складають окремі зведені документи, наприклад, відомості вибіркової інвентаризації об'єктів обліку, акти ревізії аудиту діяльності підприємства, обстеження місць зберігання цінностей.

Результатом узагальнення також можуть бути розроблені аудитором заходи щодо профілактики порушень чинного законодавства та внутрішніх розпоряджень підприємства. Ці заходи дають змогу контролюючому органу краще розібратися у причинах недоліків і прийняти обґрунтовані рішення за результатами аудиту.

Однорідні недоліки узагальнюють у таблицях, схемах, графіках, відомостях, машинограмах та інших документах за допомогою таких методичних прийомів (таблиця 16.2).

Таблиця 16.2

**МЕТОДИЧНІ ПРИЙОМИ УЗАГАЛЬНЕННЯ НЕДОЛІКІВ
ПРИ ПРОВЕДЕННІ ВНУТРІШНЬОГО АУДИТУ**

Хронологічне групування недоліків	Групування недоліків послідовно за періодами виникнення їх у фінансово-господарській діяльності підприємства, яке контролюють
Систематизоване групування недоліків	Це групування виявлених у діяльності підприємства, яке контролюють, недоліків за однорідністю і змістом і попередньо зафіксованих аудитом у хронологічній послідовності
Хронологічно-систематизоване групування	Групування дає змогу узагальнити недоліки, виявлені аудитом
Документування результатів проміжного контролю	Використовується як методичний прийом при оформленні контрольних процедур у процесі виконання їх на проміжних стадіях, щоб засвідчити стан об'єктів контролю на момент перевірки (ревізії каси, вибіркова інвентаризація матеріальних цінностей, хронометражні спостереження аудиту, тематичні обстеження аудиту та ін.)
Аналітичне групування недоліків	Складання відомостей, таблиць, узагальнення однорідних недоліків, виявлених у процесі аудиту, за допомогою таких методичних прийомів, як економічний аналіз, статистичні розрахунки, економіко-математичні методи

Хронологічне групування недоліків		Групування недоліків послідовно за періодами виникнення їх у фінансово-господарській діяльності підприємства, яке контролюють
Слідчо-юридичне обґрунтування недоліків		Застосовується тоді, коли необхідно обґрунтувати доказами суму заподіяного збитку або встановити відповідальність посадових осіб підприємства, яке контролюють. При цьому аудитор виконує певні слідчо-юридичні процедури
Види юридичних доказів	Особисті докази	Джерелом є інформація від працівників підприємства (пояснення посадових осіб і третіх осіб, висновки експертів)
	Речові докази	Письмові і предметні докази. Наприклад, оригінали первинних документів, вилучені за рішенням правоохоронних органів, висновки інвентаризаційних комісій щодо списання нестач та інші, які засвідчують правопорушення
	Первинні докази	Одержані від першоджерела (первинні документи, договори про матеріальну відповідальність, комерційні акти та ін.)
	Похідні докази	Встановлені шляхом повторного групування (облікові реєстри, машинограми, складені при узагальненні даних первинних документів)

Систематизоване групування результатів контролю — викладення в підсумкових документах внутрішнього аудиту у систематизованому вигляді виявлених недоліків у діяльності підприємства.

Узагальнення і викладення результатів аудиту в підсумкових документах здійснюється аудитором за даними записів у журналі аудитора, групування недоліків, погоджених з керівництвом підприємства.

Результати внутрішнього аудиту подаються в підсумкових документах у письмовій формі. Вони повинні бути точними, об'єктивними, чіткими, стислими та конструктивними. Якість таких документів характеризує якість роботи аудитора.

Підсумкові документи внутрішнього аудиту являють собою:

- інформацію для керівництва;
- інформацію для відділу, діяльність якого перевірялася;
- інформацію для зацікавлених відділів підприємства (наприклад, відділу технічного контролю, служби безпеки або відділу кадрів);
- інформацію та докази для зовнішніх аудиторів;
- підставу для прийняття управлінських рішень. Надання рекомендацій і пропозицій — важливий момент.

Якщо не вдало донести до керівництва свої рекомендації (пропозиції), вони не будуть адекватно прийняті, незважаючи на їх доцільність і необхідність.

Зовнішній аудитор, надаючи рекомендації в інформаційному листі керівництву, не мають причини турбуватися, будуть вони реалізовані чи ні. Зовсім в іншому становищі знаходяться внутрішній аудитор,

обіймаючи штатну посаду у своїй організації. Постійно працюючи, внутрішній аудитор буде повертатись до тих самих проблем, якщо вони не будуть вирішені, якщо керівництво не прислухається до його пропозицій. Ось чому рекомендації і пропозиції повинні бути обґрунтованими, надаватись у письмовій формі, зрозумілими, точними, містити лаконічні, логічно правильно побудовані формулювання, які не мали б двоїстого тлумачення. Від цього в значній мірі залежить авторитет відділу внутрішнього аудиту. У будь-якому разі органи управління повинні надати чітку відповідь на пропозиції внутрішнього аудитора і вказати, які з них будуть реалізовані, а які ні, з поясненням причин.

Іноді внутрішньому аудитору доводиться обговорювати з органами управління свої рекомендації та пропозиції. При цьому часто виникають суперечки, які переходять у напруженні дискусії. Вміння довести правильність своєї позиції залежить від професіоналізму і особистих якостей головного внутрішнього аудитора. Але він завжди повинен зберігати свою незалежність, об'єктивність, керуючись кодексом етики внутрішнього аудитора. Письмова інформація внутрішнього аудитора заповнюється у двох примірниках, один з яких передається керівнику і головному бухгалтеру організації для ознайомлення, виявлення можливих заперечень і урегулювання спірних положень. Другий примірник використовується для написання звіту внутрішнього аудитора, після чого він передається в архів служби внутрішнього аудиту.

Письмова інформація внутрішнього аудитора підписується всіма аудиторами, які проводили перевірку, і керівником групи.

Перевірка вважається закінченою, коли виявлені порушення усунені, а фінансово-господарська діяльність підрозділу, що перевіряється, забезпечує повний господарський розрахунок і раціональне використання матеріальних, трудових і фінансових ресурсів.

Виявлені в ході перевірки недоліки, які не потребують суттєвих змін в діяльності підрозділу, необхідно усунути у ході перевірки. Про їх усунення в процесі перевірки здійснюються відповідні записи у звіті.

Якщо при перевірці виявлені серйозні порушення законодавства України і (або) інших нормативно-правових актів, нестачі, розкрадання грошових коштів або матеріальних цінностей, порушення податкового законодавства, які вимагають внесення змін у бухгалтерську звітність підприємства та відшкодування втрат (тобто є підстава для усунення від роботи винних посадових осіб і стягнення з них нанесеної шкоди), матеріали перевірок передаються в юридичний відділ підприємства. Останній дає правову оцінку записам в матеріалах перевірки і готує позовні документи для передачі до суду з метою відшкодування матеріальної шкоди.

Юридичному відділу повинні бути передані:

— акт перевірки в оригіналі з доданими до нього засвідченими копіями документів, що підтверджують нанесену дійсну шкоду;

— пояснення посадових осіб, на яких покладена відповідальність за нанесену шкоду;

— додаткові дані, які підтверджують правильність записів в матеріалах перевірки і обсяг нанесеної шкоди;

— розрахунок матеріальної шкоди, за підписом керівника підприємства і головного бухгалтера;

— трудовий договір (контракт) з посадовими особами, які допустили правопорушення, і наказ про прийняття їх на роботу.

Розмір нанесеного матеріальної шкоди визначається за ринковими цінами.

Законодавством встановлені такі правові форми охорони власності від посягань цивільна, адміністративна та кримінальна, за трудовим законодавством.

Особам, винним в заподіянні шкоди, повинно бути запропоновано відшкодувати її добровільно. У випадку відмови відшкодування здійснюється у судовому порядку шляхом пред'явлення цивільного позову. В заяві, яка направляється до правоохоронних органів, потрібно вказати:

— в чому конкретно полягає правопорушення;

— в якій сумі нанесено шкоду;

— обставини, час і місце здійснення правопорушення;

— можливих свідків по справі (П.І.Б., адреса за місцем проживання або роботи).

У підтвердження заподіяної шкоди та її розмірів до заяви повинні додаватися: акти аудиторських перевірок, інвентаризацій, порівняльні або дефектні відомості, накладні, рахунки-фактури, висновки комісії по факту псування матеріальних цінностей, розрахунок бухгалтерії про розмір шкоди, копії договору з матеріально-відповідальною особою, довідку про період роботи, пояснення, документи про відшкодування заборгованості в добровільному порядку.

При порушеннях і зловживаннях необхідні заходи щодо збереження окремих документів. Для цього їх вилучають як в процесі перевірки, так і по її закінченні. Вилучення документів здійснюється у відповідності до нормативних документів.

У першу чергу вилучаються документи, які мають ознаки підчисток, виправлення цифр і тексту і які містять неправильні і (або) підроблені свідчення. На цих документах не можна робити ніяких поміток.

У структурних підрозділах, які перевіряються, замість вилучених документів залишають їх копії із зазначенням на звороті, ким і коли вони вилучені.

Вживаються також заходи щодо відшкодування матеріальних збитків, нанесених підприємству. Ця робота повинна починатися зразу ж після їх виявлення. Для відшкодування матеріальних збитків необхідно впевнитися: чи є документи, які підтверджують наявність

прямої дійсної шкоди, вину працівника; чи дотриманий, встановлений законом порядок і строки залучення працівника до матеріальної відповідальності, чи правильно вибраний вид відповідальності (повна або обмежена).

Відшкодування матеріальних збитків здійснюється також по всіх сплачених підрозділах, штрафх, неустойках, інших санкціях. При цьому адміністрація повинна притягнути до майнової відповідальності у відповідності до законодавства конкретних винних осіб.

Підвищенню ефективності перевірок сприяє обговорення їх підсумків із засновниками, керівниками та відповідальними працівниками підприємства. За необхідності питання збереженості власності обговорюються з персоналом підрозділу, вносяться їх пропозиції щодо організаційно-технічних заходів і затверджуються плани щодо усунення виявлених недоліків і заходи щодо • підвищення ефективності роботи даного підрозділу.

Звітні документи по аудиторських перевірках, проект рішення по перевірці (наказ), додаток, інші документи по перевірці і перелік вжитих заходів представляються на розгляд посадовій особі, яка призначила аудиторську перевірку.

У підсумковій частині проекту наказу матеріали викладаються в такій послідовності:

- коротко перелічуються показники фінансово-господарської діяльності та проведені заходи щодо покращення роботи підрозділу, який перевіряється;

- вказуються недоліки в роботі перевіреного підрозділу внаслідок неприйняття певних заходів;

- перелічуються, які законодавчі акти порушені, які допущені нестачі, розкрадання, втрати від безгосподарності;

- перераховуються найбільш суттєві факти порушень, виявлені перевірками та зазначені в довідці по перевірці.

У розпорядчій частині проекту наказу необхідно:

- оцінити діяльність підрозділу та його керівництва;

- викласти пропозиції щодо відповідальності посадових

осіб за допущені недоліки, порушення та інші негативні вчинки; пропозиції, направлені на усунення виявлених недоліків і покращення діяльності підрозділу. Пропозиції повинні бути конкретними, обґрунтованими та реальними по суті і строках;

- вказати посадових осіб, відповідальних за усунення виявлених порушень і недоліків і строки їх усунення.

Чітко налагоджений контроль за виконанням прийнятих рішень за результатами аудиторських перевірок забезпечує ефективність заходів щодо усунення виявлених перевіркою недоліків.

Контроль за виконанням наказу здійснюється шляхом розгляду звітів керівника перевіреного підрозділу про виконання вказівок керівни-

ка підприємства, аналізу даних звітності та документальної перевірки роботи підрозділу на місці.

Для обліку та контролю за виконанням рішень по аудиторських перевірках аудиторська служба або аудитор ведуть книгу обліку аудиторських перевірок і вжитих по них заходах.

У книзі ведуться такі графи:

- найменування підрозділу, на якому проведена перевірка;
- організаційний метод перевірки;
- дата звітнього документа про перевірку;
- дата наказу за результатами перевірки;
- номер наказу;
- строки надання інформації про виконання рішення по звіту про перевірку;
- дата фактичного надання звіту про виконання наказу;
- сума матеріальної шкоди;
- передано до суду;
- сума відшкодованих збитків, матеріальних цінностей і цінних паперів;
- сума відшкодованих збитків винними особами добровільно;
- сума додатково нарахованих і внесених платежів до бюджету.

16.2. Організація внутрішньої аудиторської перевірки ефективності СВК бізнес-процесів компанії

Аудиторська перевірка ефективності СВК бізнес — процесів компанії це — заходи, що складаються добору, оцінки та аналізу аудиторських доказів, в рамках системи внутрішнього контролю бізнесу-процесу, що підлягає аудиту, і вираження думки аудитора про ступінь надійності СВК цього бізнес-процесу.

Типовими бізнес-процесами є: постачання, логістика, планування виробництва, управління персоналом, збут тощо.

Проведення внутрішньої аудиторської перевірки ініціюється керівником служби внутрішнього аудиту компанії згідно з затвердженим планом роботи служби або за окремим позаплановим дорученням уповноваженої особи. Перелік уповноважених осіб, за рішенням яких СВА проводить аудиторські перевірки, як правило, закріплений в «Положенні про СВА компанії» і залежить від рівня підпорядкованості СВА (в основному це комітет з аудиту при раді директорів, ревізійна комісія, генеральний директор або фінансовий директор компанії).

Процес проведення внутрішньої аудиторської перевірки СВК бізнес-процесів компанії містить у собі кілька етапів, а саме (див. рис. 16.1):



Рис. 16.1. Етапи проведення внутрішнього аудиту в компанії

Ключові етапи проведення аудиторської перевірки ефективності системи внутрішнього контролю проілюстровані на прикладі внутрішньої аудиторської перевірки бізнес-процесу: «Пошук, оцінка та вибір постачальника ТМЦ для основного виробництва» (див. рис. 16.2).

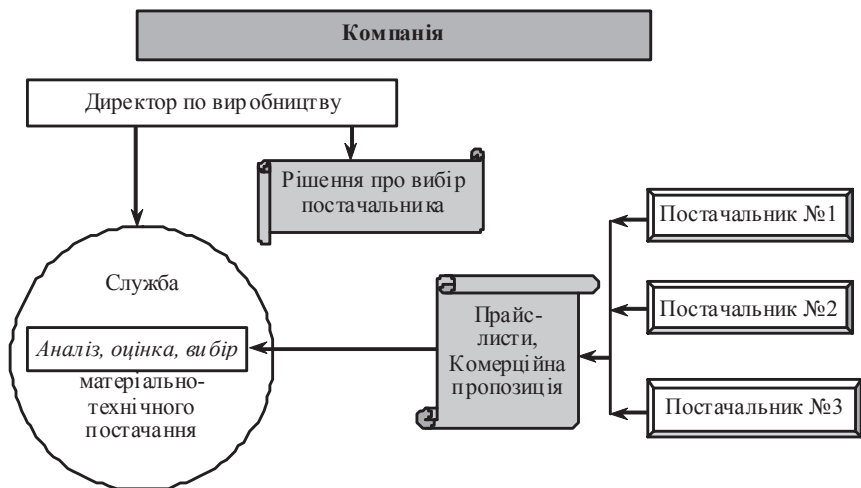


Рис. 16.2. Схема бізнес-процесу «Пошук, оцінка та вибір постачальника ТМЦ для основного виробництва»

Планування аудиторської перевірки сприяє визначенню пріоритетних напрямків аудиту, визначенню потенційних проблем, організації

роботи з оптимальними витратами, забезпеченню якості та своєчасного її виконання.

Планування дозволяє ефективно розподіляти роботу між членами аудиторської групи, що беруть участь в аудиторській перевірці, а також координувати таку роботу.

Для ефективного планування майбутньої аудиторської перевірки варто проводити *попереднє обстеження аудитованого об'єкта* (бізнес-процесу). Завданням такого обстеження є вивчення фактичних цілей аудитованого бізнес-процесу, його структури або змін у ньому, що відбулися з часу попередньої перевірки. Також належну увагу необхідно приділити *оцінці рівня матеріальності аудитованого бізнес-процесу*, що дозволить об'єктивно говорити про істотність наслідків неефективної організації служби внутрішнього контролю даного процесу для компанії в цілому.

Аудитори на етапі попереднього обстеження:

1. Проводять аналіз внутрішньої нормативної документації (далі — ВНД), що регламентує організацію аудитованого процесу:

2. Проводять ознайомлення з базами даних і програмним забезпеченням, що обслуговує розглянутий бізнес-процес

3. Аналізують результати попередніх аудиторських перевірок даного бізнес-процесу (у разі наявності)

4. Ідентифікують й інтерв'юють уповноважену особу та інших учасників процесу з питань організації процесу

5. Аналізують фактичні цілі процесу на предмет їх відповідності стратегії та принципам розвитку компанії (конкретизація, вимірність, погодженість, тимчасова обмеженість досягнення)

6. Формують фактичну схему організації розглянутого бізнес-процесу із вказівкою існуючих контрольних процедур

7. Аналізують результати оцінки ризиків, проведеної менеджментом компанії (у разі її наявності)

8. Аналізують систему оцінки й показників, використовуваних для визначення ефективності й економічності процесу.

За підсумками аналізу отриманої інформації про бізнес — процес і формування адекватного розуміння його фактичного функціонування керівник служби внутрішнього аудиту повинен прийняти рішення *про подальше проведення аудиту або про відмову від проведення перевірки*.

При цьому рішення *про відмову від проведення перевірки* в даний час і причини даного рішення повинні бути доведені до особи, що ініціювала дану перевірку.

Звичайне рішення *про відмову від проведення перевірки* в даний час приймається у разі, якщо:

- оцінка форми контролю і обмежене тестування на етапі проведення попереднього обстеження дають позитивний результат по питанню про надійність СВК;

- за результатами попереднього обстеження встановлено, що ризики бізнес-процесу несуттєві або сам процес нематеріальний;

- у ході проведення попереднього обстеження стало відомо, що в поточному часі істотно змінюється структура досліджуваного бізнесу-процесу.

У разі ухвалення позитивного рішення про проведення перевірки ефективності СВК бізнес-процесу в даний час за підсумками попереднього обстеження аудитор повинен точно визначити ключові аспекти (у тому числі строки і обсяги) майбутнього аудиту та проінформувати про перевірку, які проводять аудит.

Як інструмент для досягнення поставленої мети рекомендується використати робочий документ *«Завдання аудиту»*. Аудитор повинен чітко розуміти сам і вміти пояснити мету майбутньої перевірки.

Варто визначити, що чітке визначення меж аудиту знижує ризик ненавмисного послаблення уваги аудитора в ході проведення перевірки на суміжні і найменш проблемні ділянки.

Наприклад.

Мета внутрішньої аудиторської перевірки бізнесу-процесу *«Пошук, оцінка й вибір постачальника ТМЦ для основного виробництва»* — це:

1. Формування висновку про надійність системи внутрішнього контролю аудованого процесу:

- оцінка форми внутрішнього контролю та виявлення істотних недоліків системи внутрішнього контролю;

- аналіз виконання контрольних процедур

2. Контроль за виконанням менеджментом компанії коригувальних заходів щодо результатів попередніх перевірок.

3. Спільна розробка з менеджментом рекомендацій щодо усунення недоліків системи внутрішнього контролю, виявлених у ході аудиту.

4. Контроль за виконанням розроблених рекомендацій.

Необхідно відзначити, що *«Завдання аудиту»* формується керівником групи і після узгодження із представником особи, яка проводить аудит, обов'язково затверджується керівником служби внутрішнього аудиту компанії.

Будь-які наступні коригування даного документа можливі тільки при узгодженні з керівником СВА з поясненням причин необхідності даних коригувань за умови інформування про них власника процесу.

На цьому попередній етап аудиторської перевірки завершено. Далі починається так званий етап «Робота в полі», коли аудитор для формування адекватних висновків про фактичний стан СВК одержує аудиторські докази шляхом виконання відповідних процедур (тестів).

Проведення аудиторських процедур призначено для збору достатніх доказів з метою формулювання висновків, на яких ґрунтується думка аудиторів про ефективність СВК та її вираження в «*Аудиторському звіті*» і підкріплення їх відповідними робочими документами.

Однією з основних аудиторських процедур, спрямованих на одержання адекватних висновків про надійність та ефективність функціонування СВК бізнес-процесу, є **тестування фактичних процедур керування ризиками**, властивих цьому бізнес — процесу.

Тестування надійності СВК спрямовано на визначення аудитором імовірності досягнення мети контрольної процедури, за допомогою якої уповноважена особа аналізованого ризику може ефективно управляти даним ризиком. При цьому мета контрольної процедури визначається аудитором або на основі аналізу ВНД по процесу, інтерв'ю із уповноваженою особою процесу, або самостійно на основі «кращих практик» організації даних процесів в аналогічних компаніях.

Як правило, тестування проводиться аудитором *вибірковим методом*. Обсяг вибірки повинен забезпечувати *достатню впевненість аудитора* в тому, що висновки, зроблені на основі аналізу вибірових даних, будуть прийнятні для всього обсягу даних (генеральної сукупності), з якого зроблена вибірка. Обсяг вибірки може визначатися із застосуванням спеціальних формул, отриманих на основі теорії імовірності та математичної статистики, або визначатися на основі професійного судження аудитора.

При проведенні тестування аудитор має у своєму розпорядженні досить широкий спектр інструментів — процедур, виконання яких дозволить сформувати об'єктивні висновки про ефективність служби внутрішнього контролю, як: порівняння /зіставлення, аналіз даних та інше.

За результатами тестування аудитор повинен *дати оцінку надійності діючої СВК бізнес-процесу*, в частині керування аналізованим ризиком із вказівкою можливих наслідків від реалізації даного ризику (з урахуванням екстраполяції результатів перевірки вибірових даних на всю генеральну сукупність). У разі потреби аудитор *формує рекомендації* з побудови або оптимізації діючої СВК для досягнення цілей бізнес-процесу.

Як інструмент для відображення процедури тестування СВК рекомендується використати робочий документ «**Аудиторський тест**».

Необхідно конкретизувати, що форма внутрішнього контролю бізнес-процесу являє собою фактичний зміст і місце розташування контрольних процедур у структурі процесу.

У ході проведення оцінки форми контролю аудитор використовує наступні прийоми, результати яких відображаються у вищевказаному робочому документі:

• формування **ідеальної схеми бізнес-процесу** («як повинно бути»);
Схема ідеального процесу формується таким чином, щоб гарантувати досягнення цілей даного процесу;

• **порівняння фактичної схеми бізнес-процесу** («як є») з ідеальною;
• **аналіз наявності і ефективності контрольних процедур**, передбачених у регламентуючих і розпорядчих документах по аудитованому процесу. Аналіз ефективності контрольної процедури проводиться на предмет забезпечення розумної гарантії досягнення відповідних цілей досліджуваного бізнес-процесу;

• **аналіз наявності, якості виконання і ефективності контрольних процедур фактично властивому процесу**;

• **порівняння змісту і якості виконання фактичних процедур контролю з вимогами ВНД по бізнес-процесу**;

• **оцінка ефективності процедури за допомогою статистичного аналізу подій за тривалий період (3-5 років)**;

• **бенчмаркінг і пошук «кращої практики» для оптимізації контрольних процедур**.

Крім того, оцінка форми контролю повинна проводитися з урахуванням вартості як окремої контрольної процедури, так і витрат на створення і підтримку всієї служби внутрішнього контролю. Рекомендації щодо створення і оптимізації діючої СВК повинні бути обґрунтовані з погляду вартісного аналізу «вигоди-витрати». У разі функціонування декількох контрольних процедур, спрямованих на керування одним ризиком або залежними ризиками, слід провести оцінку різних варіантів використання контрольних процедур для виключення зайвих (дублюючих) процедур.

У разі розбіжностей щодо результатів тестування зауваження надають у СВА у вигляді *«Протоколу розбіжностей за результатами аудиту»*, а у разі згоди з викладеними аудитором інформацією і висновками надають у СВА *«План коригувальних заходів щодо результатів аудиту»*, який повинен передбачати опис заходів, відповідальних за них, термін їхнього виконання.

«Кращою практикою» при узгодженні матеріалів аудиту є **процедура проведення завершальної наради між аудитором та представниками особи, яка проводить аудит**, щодо уточнення остаточних думок і позицій сторін з предмета перевірки.

Стандартна форма *«Аудиторського звіту»* законодавче не визначена. Тому даний робочий документ СВА формується аудитором за формою, розробленою безпосередньо в самій компанії, але повинен відповідати вимогам об'єктивності, ясності, лаконічності, конструктивності й своєчасності.

Слід зазначити, що позитивно зарекомендувало себе на практиці виділення в *«Аудиторському звіті»* окремих тематичних блоків — вступної й описової частин.

У вступній частині *«Аудиторського звіту»* аудитор представляє загальну інформацію про перевірку, як-то:

- ціль, об'єкт і предмети перевірки;
- склад аудиторської групи, строки проведення перевірки; Описова частина *«Аудиторського звіту»* є найбільш об'ємним й інформативним блоком, що містить всі результати аудиту.

Для залучення уваги вищого керівництва компанії до найбільш важливих аспектів, виявлених при аудиті, а також для спрощення процесу формування звітності СВА про діяльність служби рекомендується відокремити:

- найбільш істотні висновки про недоліки організації аналізованого бізнес-процесу й системи внутрішнього контролю;
- рекомендації аудитора щодо усунення причин і зниження наслідків найбільш високих ризиків, властивих даному процесу, і негативному впливу на досягнення цілей компанії.

Для зручності сприйняття зацікавленими користувачами результатів аудиту доцільно дотримуватися такої схеми подання інформації:

- опис предмета перевірки;
- опис і оцінка ризиків, властивих даному процесу; •
- опис і оцінка фактично використовуваного впливу на ризики;
- результати фактично використовуваного впливу на ризик (за результатами аудиторського тестування);
- опис причин, що обумовили реалізацію ризиків;
- опис й оцінка наслідків від реалізації ризиків;
- рекомендації аудитора щодо керування даними ризиками за рахунок побудови й оптимізації СВК даного процесу.

Необхідно відзначити, що якщо в ході узгодження *«Проекту аудиторського звіту»* досягти єдиної думки з аудитуючим не вдалося, в остаточному *«Аудиторському звіті»* варто також указати думку аудитуючого з поясненням, чому його заперечення не були прийняті аудитором.

При формуванні «дос'є аудита» необхідно до *«Аудиторського звіту»* додавати *«Протокол розбіжностей за результатами аудиту»* і *«План коригувальних заходів щодо результатів аудиту»*.

Порядок підписання *«Проекту аудиторського звіту»* і *«Аудиторського звіту»* та доведення даних документів до заінтересованих користувачів повинен бути регламентований документами, що регулюють організацію функцій внутрішнього аудиту в компанії. Як правило, дані документи по перевірці авторизуються керівником СВА, що ухвалює рішення щодо направлення даних документів заінтересованим користувачам.

Звичайно остаточна версія *«Аудиторського звіту»* надається:

- замовникові аудиту — особі, що ініціювала дану перевірку;
- власникові аудитованого бізнес-процесу;
- іншим заінтересованим користувачам на розсуд керівника СВА компанії.

Слід зазначити, що направлення СВА остаточної редакції *«Аудиторського звіту»* заінтересованим користувачам є лише проміжним етапом проведення аудиторської перевірки ефективності СВК бізнес-процесів. Тільки наступна спільна робота СВА і менеджменту компанії може забезпечити належне формування й впровадження надійної СВК бізнес-процесів, що забезпечує розумну впевненість у досягненні стратегічних цілей компанії і її акціонерів.

16.4. Робота СВА з матеріалами аудиту після затвердження остаточної редакції *«Аудиторського звіту»*

Роботу СВА з матеріалами аудиту після затвердження й доведення остаточної редакції *«Аудиторського звіту»* зацікавленим користувачам можна розділити на два типи:

- робота СВА з менеджментом компанії по побудові та оптимізації СВК бізнес-процесів;
- робота СВА з матеріалами аудиту для задоволення власних потреб служби.

Робота СВА з менеджментом компанії щодо побудови й оптимізації СВК бізнес-процесів

Основний напрямок спільної роботи СВА з менеджментом компанії щодо побудови та оптимізації СВК бізнес-процесів пов'язаний із контролем виконання плану коригувальних заходів, необхідність яких була виявлена за результатами аудиту. Контроль може здійснюватися за допомогою:

- аналізу звітів аудованого об'єкта про виконання запланованих коригувальних заходів;
- проведення перевірок об'єкта.

За результатами здійснення контрольних дій СВА формує *«Звіт про виконання коригувальних заходів»* по конкретній перевірці із вказівкою виконання заходів, їх достатності, своєчасності й ефективності, що доводить до тих же осіб, кому направлявся раніше сам *«Аудиторський звіт»*.

Інший напрямок спільної роботи СВА з менеджментом компанії пов'язаний з наданням консалтингової підтримки менеджменту. Як уже було відзначено вище, відповідальним за формування надійної СВК і підтримка належного її функціонування як російським, так і закордонним принципом корпоративного керування є вище керівництво компанії. Проте як показує практика, менеджменту компаній звичайно потрібні додаткові спеціальні знання й допомога в таких ділянках керування, як внутрішній контроль і управління ризиками. У зв'язку з цим у СВА може залучатися консультант із питань тестування проце-

дур внутрішнього контролю, перевірки виконання процедур внутрішнього контролю, а також забезпечення методологічної підтримки при організації процесів внутрішнього контролю й керування ризиками.

Робота СВА з матеріалами аудиту для задоволення власних потреб служби

Інформація, отримана в ході проведення аудиторської перевірки й наступного контролю виконання коригувальних заходів щодо результатів аудиту, є основою для вирішення завдань, поставлених безпосередньо перед самою СВА, як-то:

- своєчасне формування та надання звітності про результати аудиторської діяльності, істотних ризиках, проблемах контролю і корпоративного керування в компанії особі (особам) по організації внутрішнього аудиту (як правило, це комітет з аудиту при раді директорів, генеральний директор й ін.);
- планування подальшої діяльності СВА.

Підводячи підсумки, можна констатувати наступне.

Побудова надійної СВК, що сприяє підвищенню ефективності бізнесу та захисту інтересів акціонерів, є зоною відповідальності менеджменту компанії. Але навіть добре вибудована та організована СВК має потребу в оцінці своєї ефективності як з погляду досягнення поставлених цілей, так і з погляду економічності. Найбільше незалежно й професійно оцінити надійність й ефективність існуючої СВК бізнес-процесів компанії, а також запропонувати рекомендації з її вдосконалення може СВА.

Представлена методика проведення внутрішніх аудиторських перевірок, по суті, є посібником з побудови процесу оцінки СВК. При цьому для організації ефективного практичного застосування даної методики потрібна легалізація у внутрішніх регламентуючих документах компанії як порядку і інструментів проведення перевірки, так і схеми взаємин СВА з аудованими підприємствами / підрозділами.

Питання для самоконтролю

1. Які документи узагальнюють результати діяльності служби внутрішнього аудиту?
2. Яка структура підсумкових документів внутрішнього аудиту?
3. Як узагальнюються і викладаються результати аудиту в підсумкових документах?
4. Які методичні прийоми узагальнення недоліків при проведенні внутрішнього аудиту Ви знаєте?
5. Що досліджують аудитори на етапі попереднього обстеження?
6. Охарактеризуйте етапи проведення внутрішнього аудиту в компанії.
7. Які аудиторські процедури проводять аудитори?
8. Яку роботу проводять служби внутрішнього аудиту з матеріалами аудиту?

ДОДАТКИ

Додаток А **ЗАКОН УКРАЇНИ**

Про внесення змін до Закону України «Про аудиторську діяльність»

Додаток Б **АУДИТОРСЬКА ПАЛАТА УКРАЇНИ** **РІШЕННЯ від 31 травня 2007 року № 178/6**

Про затвердження Положення про сертифікацію аудиторів

Додаток В **АУДИТОРСЬКА ПАЛАТА УКРАЇНИ** **РІШЕННЯ від 26 квітня 2007 року № 176/7**

Про затвердження Порядку ведення Реєстру аудиторських фірм та аудиторів

Додаток Д **АУДИТОРСЬКА ПАЛАТА УКРАЇНИ** **РІШЕННЯ від 31 травня 2007 року № 178/5**

Про затвердження Положення про постійне удосконалення професійних знань аудиторів України

Додаток Е **АУДИТОРСЬКА ПАЛАТА УКРАЇНИ** **РІШЕННЯ від 15 листопада 2007 року № 184/4**

Про затвердження Порядку застосування до аудиторів (аудиторських фірм) стягнень за неналежне виконання професійних обов'язків

Додаток Ж **Наказ від «__» «__» 200__ р. № 1.**

«Про затвердження Системи внутрішнього контролю якості професійних послуг та її впровадження в практику роботи АФ «XXXX»

Додаток И **АУДИТОРСЬКА ПАЛАТА УКРАЇНИ** **РІШЕННЯ від 23.04.2009 № 201/4**

м. Київ

Про Положення про зовнішні перевірки систем контролю якості аудиторських послуг, створених аудиторськими фірмами та аудиторами відповідно до професійних стандартів, законодавчих і нормативних вимог

ЗАКОН УКРАЇНИ**Про внесення змін до Закону України «Про аудиторську діяльність»**

Верховна Рада України **постановляє**:

Внести зміни до Закону України «Про аудиторську діяльність» (Відомості Верховної Ради України, 1993 р., № 23, ст. 243; 1995 р., № 14, ст. 88; 1996 р., № 9, ст. 44; 2003 р., № 30, ст. 247; 2004 р., № 45, ст. 501; 2005 р., № 34, ст. 434; 2006 р., № 14, ст. 117, № 22, ст. 184), виклавши його в такій редакції:

«ЗАКОН УКРАЇНИ**Про аудиторську діяльність**

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

Розділ I**ЗАГАЛЬНІ ПОЛОЖЕННЯ****Стаття 1. Сфера дії Закону**

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

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

Стаття 2. Законодавство про аудиторську діяльність

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

Особливості проведення інших видів аудиторської діяльності регулюються спеціальним законодавством.

Стаття 3. Аудиторська діяльність

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

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

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

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

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

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

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

Стаття 4. Аудитор

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

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

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

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

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

Стаття 5. Аудиторська фірма

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

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

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

Керівником аудиторської фірми може бути тільки аудитор.

Стаття 6. Стандарти аудиту

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

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

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

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

Стаття 7. Аудиторський висновок та інші офіційні документи

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

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

Результати надання інших аудиторських послуг оформляються відповідно до стандартів аудиту.

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

Стаття 8. Обов'язкове проведення аудиту

Проведення аудиту є обов'язковим для:

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

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

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

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

Стаття 9. Обов'язки суб'єктів господарювання при проведенні аудиту

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

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

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

Розділ II СЕРТИФІКАЦІЯ АУДИТОРІВ І РЕЄСТР АУДИТОРСЬКИХ ФІРМ ТА АУДИТОРІВ

Стаття 10. Сертифікація аудиторів

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

Порядок сертифікації аудиторів, які здійснюватимуть аудит банків, затверджується Аудиторською палатою України за погодженням з Національним банком України.

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

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

Термін чинності сертифіката не може перевищувати п'яти років.

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

За проведення сертифікації справляється плата в розмірі, встановленому Аудиторською палатою України, виходячи з кошторису витрат на утримання Аудиторської палати України.

Стаття 11. Реєстр аудиторських фірм та аудиторів

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

Порядок ведення Реєстру визначається та забезпечується Аудиторською палатою України.

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

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

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

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

Розділ III АУДИТОРСЬКА ПАЛАТА УКРАЇНИ

Стаття 12. Повноваження Аудиторської палати України

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

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

Аудиторська палата України:

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

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

Стаття 13. Створення Аудиторської палати України

Аудиторська палата України функціонує як незалежний орган.

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

Аудиторська палата України є неприбутковою організацією.

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

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

Загальна кількість членів Аудиторської палати України становить двадцять осіб.

Від державних органів делеguють по одному представнику Міністерство фінансів України, Міністерство юстиції України, Міністерство економіки України, Державна податкова адміністрація України, Національний банк України, Державний комітет статистики України, Державна комісія з цінних паперів та фондового ринку, Державна комісія з регулювання ринків фінансових послуг України, Рахункова палата та Головне контрольно-ревізійне управління України.

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

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

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

Стаття 14. Діяльність Аудиторської палати України

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

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

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

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

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

Джерелами фінансування діяльності Аудиторської палати України можуть бути:

плата за проведення сертифікації фізичних осіб на право зайняття аудиторською діяльністю;

плата за включення до Реєстру;

добровільні внески, що надходять від професійних організацій аудиторів України;

інші джерела, не заборонені законодавством.

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

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

Стаття 15. Голова Аудиторської палати України

Голова Аудиторської палати України виконує свої повноваження на професійній основі.

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

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

Повноваження Голови Аудиторської палати України визначаються Статутом Аудиторської палати України.

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

Розділ IV ПОРЯДОК ПРОВЕДЕННЯ АУДИТУ ТА НАДАННЯ ІНШИХ АУДИТОРСЬКИХ ПОСЛУГ

Стаття 16. Загальні умови проведення аудиту та надання інших аудиторських послуг

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

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

Стаття 17. Підстави для проведення аудиту та надання інших аудиторських послуг

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

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

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

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

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

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

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

Розділ V ПРАВА ТА ОБОВ'ЯЗКИ АУДИТОРІВ І АУДИТОРСЬКИХ ФІРМ

Стаття 18. Права аудиторів і аудиторських фірм

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

Професійні організації аудиторів України сприяють підвищенню професійного рівня аудиторів, захищають соціальні та професійні права аудиторів, вносять пропозиції

щодо подальшого вдосконалення аудиторської діяльності, виконують інші повноваження, передбачені їх статутами та положеннями.

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

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

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

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

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

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

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

Стаття 19. Обов'язки аудиторів і аудиторських фірм

Аудитори і аудиторські фірми зобов'язані:

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

2) належним чином проводити аудит та надавати інші аудиторські послуги;

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

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

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

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

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

Стаття 20. Спеціальні вимоги

Забороняється проведення аудиту:

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

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

3) аудитором — членом органів управління, засновником або власником суб'єкта господарювання, що перевіряється;

4) аудитором — працівником суб'єкта господарювання, що перевіряється;

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

6) якщо розмір винагороди за надання аудиторських послуг не враховує необхідного для якісного виконання таких послуг часу, належних навичок, знань, професійної кваліфікації та ступінь відповідальності аудитора;

7) аудитором в інших випадках, за яких не забезпечуються вимоги щодо його незалежності.

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

Розділ VI

ВІДПОВІДАЛЬНІСТЬ АУДИТОРІВ ТА АУДИТОРСЬКИХ ФІРМ

Стаття 21. Цивільно-правова відповідальність аудиторів та аудиторських фірм

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

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

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

Стаття 22. Інші види відповідальності аудиторів та аудиторських фірм

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

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

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

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

Розділ VII

ПРИКІНЦЕВІ ПОЛОЖЕННЯ

1. Цей Закон набирає чинності через три місяці з дня його опублікування.
2. Здійснення організаційних заходів щодо скликання з'їзду аудиторів покласти на Аудиторську палату України та Спільку аудиторів України (за їх згодою).
3. Кабінету Міністрів України у тримісячний строк з дня набрання чинності цим Законом:
 - внести до Верховної Ради України пропозиції щодо приведення законодавчих актів у відповідність із цим Законом;
 - забезпечити приведення міністерствами, іншими центральними органами виконавчої влади своїх нормативно-правових актів у відповідність із цим Законом.
4. Національному банку України у тримісячний строк з дня набрання чинності цим Законом привести свої нормативно-правові акти у відповідність із цим Законом.
5. Аудиторській палаті України у тримісячний строк з дня набрання чинності цим Законом ініціювати процедуру створення Аудиторської палати України з дотриманням вимог цього Закону.
6. Державним органам, зазначеним у статті 13 цього Закону, протягом трьох місяців з дня набрання чинності цим Законом делегувати в порядку, визначеному цим Законом, відповідних представників до складу Аудиторської палати України».

Президент України
м. Київ
14 вересня 2006 року
№ 140-V

В. ЮЩЕНКО

АУДИТОРСЬКА ПАЛАТА УКРАЇНИ

РІШЕННЯ

від 31 травня 2007 року № 178/6

Про затвердження Положення про сертифікацію аудиторів

Із змінами і доповненнями, внесеними
рішеннями Аудиторської палати України
від 14 лютого 2008 року № 187/10,
від 26 червня 2008 року № 191/10.1,
від 16 липня 2008 року № 192/2,
від 29 січня 2009 року № 198/3.1

Керуючись Законом України «Про аудиторську діяльність» від 22 квітня 1993 року № 3125-ХІІ (в редакції Закону від 14.09.2006 № 140-V), Аудиторська палата України **вирішила:**

1. Прийняти Положення про сертифікацію аудиторів в цілому (додається).
2. Відмінити рішення АПУ від 26.04.2007 № 176/4 «Про затвердження Положення про сертифікацію аудиторів».
3. Визнати таким, що втратило чинність, Положення про сертифікацію аудиторів, затверджене Аудиторською палатою України 19.11.2002 (протокол засідання № 116).
4. Секретаріату Аудиторської палати України забезпечити оприлюднення цього рішення.
5. Це рішення набирає чинності з 1 липня 2007 року.

**Голова Аудиторської палати
України**

С. О. Столярова

Додаток
до рішення Аудиторської палати України
від 31 травня 2007 р. № 178/6

**ПОЛОЖЕННЯ
про сертифікацію аудиторів**

(У тексті Положення слова «Комісія з сертифікації та удосконалення професійних знань аудиторів» у всіх відмінках замінено на слова «Комісія з сертифікації та освіти аудиторів» згідно з рішенням Аудиторської палати України від 14 лютого 2008 року № 187/10)

Загальні положення

Положення про сертифікацію аудиторів (далі — Положення) розроблено відповідно до Закону України «Про аудиторську діяльність», стандартів аудиту, Статуту Аудиторської палати України.

(абзац перший розділу у редакції рішення
Аудиторської палати України від 16.07.2008 р. № 192/2)

Цим Положенням Аудиторська палата України (далі — АПУ) встановлює єдині умови та порядок сертифікації аудиторів України. Дія цього Положення не поширюється на порядок сертифікації аудиторів, які здійснюватимуть аудит банків.

1. Визначення термінів

1.1. **Досвід практичної роботи** — термін роботи кандидата на посадах ревізора, бухгалтера, юриста, фінансиста, економіста, асистента (помічника) аудитора до подання заяви про намір отримати сертифікат аудитора в АПУ.

1.2. **Кандидат** — фізична особа, яка має намір отримати сертифікат аудитора і висловила своє бажання поданням заяви до АПУ.

1.3. **Кваліфікаційний іспит** — іспит, який проводиться для визначення необхідного обсягу знань для отримання сертифіката за програмою, затвердженою АПУ.

1.4. **Контрольне тестування** — перевірка рівня знань та кваліфікаційної придатності аудитора для продовження терміну чинності сертифіката у порядку, встановленому АПУ.

Контрольне тестування передбачає:

— тестування за підсумками щорічного удосконалення професійних знань практикуючими аудиторами за програмами, затвердженими АПУ, в центрах, визначених АПУ, або

— співбесіду з питань практики аудиту в Комісії з сертифікації та освіти аудиторів АПУ при щорічному удосконаленні професійних знань практикуючими аудиторами згідно з розділом V Положення про постійне удосконалення професійних знань аудиторів України, або

(абзац четвертий пункту 1.4 із змінами, внесеними згідно з рішенням Аудиторської палати України від 16.07.2008 р. № 192/2)

— перевірку рівня знань за умовами порядку проведення кваліфікаційного іспиту.

1.5. **Комісія з сертифікації та освіти аудиторів АПУ** — постійно діючий робочий орган АПУ, що складається виключно з членів АПУ та забезпечує виконання функцій АПУ щодо сертифікації аудиторів та продовження терміну чинності сертифіката шляхом координації всіх організаційних процедур, які необхідні для проведення кваліфікаційного іспиту, контрольного тестування, а також узагальнення їх результатів.

1.6. Пункт 1.6 виключено

(згідно з рішенням Аудиторської палати України від 16.07.2008 р. № 192/2, у зв'язку з цим пункти 1.7—1.14 вважати відповідно пунктами 1.6—1.13)

1.6. **Організаційні процедури** — дії, які мають виконати учасники кваліфікаційного іспиту, що забезпечують проведення сертифікації аудиторів.

1.7. **Організаційна група** — робоча група осіб, що здійснює певні заходи по забезпеченню проведення кваліфікаційного іспиту (адміністрування, кодування, перевірку екзаменаційних робіт, розкодування та підготовку результатів на розгляд та затвердження Комісією з сертифікації та освіти аудиторів АПУ).

1.8. **Сертифікат аудитора** (додаток № 1) — це офіційний документ, який засвідчує рівень професійних знань, необхідних для здійснення аудиту підприємств різних форм власності на території України.

1.9. **Сертифікація** — визначення кваліфікаційної придатності кандидата на зайняття аудиторською діяльністю шляхом перевірки відповідності його освіти та досвіду роботи вимогам Закону України «Про аудиторську діяльність» і складання ним письмового кваліфікаційного іспиту.

1.10. **Структура знань** — перелік дисциплін, знаннями з яких повинен володіти кандидат. Вона охоплює знання з аудиту та суміжних з ним галузей.

1.11. **Суміжні з аудитом галузі знань** — знання з бухгалтерського обліку, фінансів та інформаційних технологій, основ економіки та управління, права і оподаткування.

1.12. **Учасники кваліфікаційного іспиту** — коло осіб, що беруть участь у підготовці екзаменаційних завдань, в організації та проведенні іспиту, здійснюють перевірку виконаних кандидатами екзаменаційних завдань. Учасниками кваліфікаційного іспиту можуть бути члени АПУ, вчені, викладачі вищих закладів освіти, експерти та аудитори-практики. Усі учасники кваліфікаційного іспиту повинні мати сертифікат аудитора. Склад учасників кваліфікаційного іспиту затверджує Комісія з сертифікації та освіти аудиторів АПУ.

1.13. Інші терміни вживаються в цьому Положенні згідно з Законом України «Про аудиторську діяльність», нормативно-правовими актами, прийнятими відповідно до нього, стандартів аудиту та норм професійної етики аудиторів.

2. Кваліфікаційні вимоги та порядок подання документів

2.1. Право на отримання сертифіката мають кандидати, які мають повну вищу економічну або юридичну освіту, документ про здобуття якої визнається в Україні (не нижче освітньо-кваліфікаційного рівня спеціаліста чи магістра), необхідні знання з питань аудиту, бухгалтерського обліку, фінансів, економіки, оподаткування та господарського права, досвід роботи не менше трьох років підряд на посадах ревізора, бухгалтера, юриста, фінансиста, економіста, асистента (помічника) аудитора та успішно склали письмовий кваліфікаційний іспит.

2.2. Структура знань, якими має володіти кандидат, встановлюється АПУ і складається з аудиту і суміжних з аудитом галузей знань.

Для отримання сертифіката кандидати повинні успішно скласти письмовий кваліфікаційний іспит двох рівнів за програмою, затвердженою АПУ.

2.3. Для отримання допуску до сертифікації кандидат подає до АПУ такі документи:
(абзац перший пункту 2.3 із змінами, внесеними згідно з рішенням Аудиторської палати України від 16.07.2008 р. № 192/2)

- заяву за встановленою формою (додаток № 2);
- копію диплома, засвідчену нотаріально або за місцем роботи;
- копію трудової книжки, засвідчену нотаріально або за місцем роботи;
- документ про плату за проведення сертифікації;
- копію першої сторінки паспорта.

2.4. У разі відсутності хоча б одного з документів, зазначених у пункті 2.3 цього Положення, чи неналежного їх оформлення заяву до розгляду не приймають.

2.5. Подані документи реєструє Секретаріат АПУ у спеціальному журналі. Відповідальність за достовірність поданих документів покладена на кандидата.

(пункт 2.5 із змінами, внесеними згідно з рішенням Аудиторської палати України від 16.07.2008 р. № 192/2)

3. Порядок розгляду документів кандидатів і формування груп для складання кваліфікаційного іспиту

3.1. Розгляд поданих кандидатами документів для підтвердження освіти, досвіду практичної роботи, а також отримання дозволу на участь у кваліфікаційному іспиті здійснює Комісія з сертифікації та освіти аудиторів АПУ.

(пункт 3.1 із змінами, внесеними згідно з рішенням Аудиторської палати України від 16.07.2008 р. № 192/2)

3.2. Документи, подані кандидатами, розглядаються протягом двадцяти робочих днів з дня їх надходження. Повідомлення про рішення за наслідками розгляду документів кандидата із зазначенням дати іспиту вручається кандидату особисто.

3.3. У разі відсутності зауважень щодо поданих документів Комісія з сертифікації та освіти аудиторів АПУ приймає рішення про надання дозволу кандидату на участь у кваліфікаційному іспиті, що оформлює протоколом засідання Комісії.

(пункт 3.3 у редакції рішення Аудиторської палати України від 16.07.2008 р. № 192/2)

3.4. Кандидату може бути відмовлено в наданні дозволу на участь у кваліфікаційному іспиті у разі невідповідності вимогам Закону України «Про аудиторську діяльність» профілю чи рівня освіти кандидата або досвіду практичної роботи, а також ненадання документа про плату за сертифікацію, про що повідомляється кандидату.

3.5. Секретаріат АПУ на підставі протокольного рішення Комісії з сертифікації та освіти аудиторів АПУ готує допуски, які засвідчують дозвіл на складання іспиту та формує групи із числа кандидатів для складання кваліфікаційного іспиту.

(пункт 3.5 у редакції рішення Аудиторської палати України від 16.07.2008 р. № 192/2)

4. Методичне забезпечення кваліфікаційних іспитів

4.1. Кваліфікаційний іспит має охоплювати коло знань і навиків, якими повинні володіти кандидати, щоб досягти такого професійного рівня, який дав би їм змогу здійснювати аудиторську діяльність в Україні відповідно до чинного законодавства та стандартів аудиту. АПУ періодично вносить зміни до переліку питань кваліфікаційного іспиту, щоб своєчасно враховувати зміни, які відбуваються в чинному законодавстві, стандартах аудиту тощо.

4.2. Завдання, які використовуються для проведення іспитів, повинні включати:

— тести у вигляді питань, що дають змогу вибрати правильну відповідь з чотирьох тверджень;

— ситуаційні завдання з практики аудиту.

4.3. Конкретний набір запитань у завданнях для проведення кваліфікаційного іспиту визначає Комісія з сертифікації та освіти аудиторів АПУ.

4.4. Підготовку екзаменаційних завдань (тестів), а також правильні відповіді на ці завдання (тести) здійснює спеціальна група укладачів з дотриманням суворої конфіденційності. Укладачі екзаменаційних завдань передають права власності на тексти завдань, що підтверджується актом приймання-передачі між укладачами і АПУ. Ця процедура підтверджує право власності на них АПУ.

4.5. Укладачі екзаменаційних завдань можуть брати участь у перевірці виконаних кандидатами завдань, але не в проведенні кваліфікаційного іспиту.

4.6. Повноваження з добору укладачів покладено на Комісію з сертифікації та освіти аудиторів АПУ та членів АПУ, які виявили бажання прийняти участь у доборі укладачів, за попереднім погодженням із Головою Комісії. Добір укладачів здійснюють за різноманітними критеріями, але у будь-якому разі до основних вимог мають входити професійна та технічна компетентність, уміння чітко, лаконічно висловлювати думку, володіння матеріалом, по якому готуються запитання, та вміння формулювати оригінальні запитання. Укладачі повинні розуміти специфіку іспиту, знати відмітні ознаки гарних питань для тестування і упевнено відчувати себе в екзаменаційному процесі, а також подавати матеріали у встановлені терміни. Комісія АПУ, на яку покладено добір укладачів, може провадити семінари для тих, хто виявив бажання стати укладачем, а також розробляти інструкції з переліком критеріїв прийнятності питань.

4.7. АПУ провадить ротацію укладачів екзаменаційних завдань для того, щоб екзаменаційні запитання не можна було передбачити.

4.8. Завдання кваліфікаційного іспиту затверджує Комісія з сертифікації та освіти аудиторів АПУ на підставі оцінки того, наскільки запропоноване завдання дає змогу визначити рівень знань і навиків, необхідний для здійснення аудиторської практики.

5. Конфіденційність

5.1. Забезпечення конфіденційності є невід’ємною умовою проведення кваліфікаційного іспиту. Порушення правил конфіденційності екзаменаційного процесу розглядається АПУ як подія, що може тягнути за собою викривлення уявлення про чесність іспиту і, більше того, самої професії аудитора.

5.2. До конфіденційної інформації щодо кваліфікаційного іспиту належать:

— склад учасників кваліфікаційного іспиту;

— зміст запитань, включених в завдання кваліфікаційного іспиту, та відповіді на них протягом усього строку до передачі екзаменаційних робіт на перевірку;

— порядок і зміст проведеного кодування екзаменаційних робіт до їх повної перевірки та внесення результатів іспиту до протоколу перевірки;

— персональні результати проведеного іспиту (повідомляються персонально кожному кандидату).

5.3. Комісія з сертифікації та освіти аудиторів АПУ та інші учасники кваліфікаційного іспиту повинні довести до усіх учасників процесу сертифікації важливість і необхідність забезпечення конфіденційності інформації щодо зазначених заходів проведення кваліфікаційного іспиту для забезпечення всім кандидатам рівних умов складання іспиту.

5.4. Факт порушення учасниками кваліфікаційного іспиту правил проведення іспиту та конфіденційності зазначеної інформації (передача іншим особам, спроба отримання або використання не за призначенням конфіденційної інформації кваліфікаційного іспиту) розглядаються Дисциплінарною комісією АПУ, і підсумки розгляду можуть бути підставою для виключення особи із складу учасників кваліфікаційного іспиту та застосування стягнення.

5.5. Виконана кандидатом екзаменаційна робота не повертається, а зберігається упродовж одного року в АПУ. Після закінчення зазначеного терміну роботи знищуються.

6. Організація та порядок проведення кваліфікаційного іспиту

6.1. Головна мета кваліфікаційного іспиту полягає у об'єктивному визначенні наявності необхідного обсягу знань у кандидатів для отримання сертифіката аудитора.

6.2. Організаційні процедури, пов'язані з проведенням іспитів, мають забезпечити належну перевірку відповідних матеріалів, неупереджене й об'єктивне відношення до всіх кандидатів, а також не припускати одержання одним кандидатом переваги перед іншими.

6.3. Допуск, що засвідчує дозвіл на складання кваліфікаційного іспиту, готує Секретаріат АПУ після підтвердження Комісією з сертифікації та освіти аудиторів АПУ права кандидата на участь в кваліфікаційному іспиті.

(пункт 6.3 із змінами, внесеними згідно з рішенням Аудиторської палати України від 16.07.2008 р. № 192/2)

6.4. Всі кандидати повинні ознайомитися з Правилами поведінки кандидатів під час складання іспиту (додаток № 3) до його початку, що засвідчують своїм підписом.

6.5. Кваліфікаційний іспит проводиться в два етапи: перший — письмове тестування (або тестування на ПЕОМ) за переліком запитань, затверджених АПУ; другий — письмове розв'язання ситуаційного завдання. До другого етапу допускаються кандидати, які набрали не менш як 70 балів правильних відповідей за результатами тестування.

6.6. Перший та другий етапи кваліфікаційного іспиту проводяться в АПУ.

(пункт 6.6 у редакції рішення Аудиторської палати України від 16.07.2008 р. № 192/2)

6.7. Пункт 6.7 виключено

(згідно з рішенням Аудиторської палати України від 16.07.2008 р. № 192/2, у зв'язку з цим пункти 6.8—6.24 вважати відповідно пунктами 6.7 — 6.23)

6.7. Кваліфікаційний іспит проводять у день, що визначає АПУ.

6.8. Координацію всіх організаційних процедур, необхідних для організації та проведення кваліфікаційного іспиту, а також узагальнення його результатів здійснює Комісія з сертифікації та освіти аудиторів АПУ.

(пункт 6.8 із змінами, внесеними згідно з рішенням Аудиторської палати України від 16.07.2008 р. № 192/2)

6.9. Комісія з сертифікації та освіти аудиторів АПУ може ухвалити рішення про використання під час кваліфікаційного іспиту допоміжних матеріалів та засобів. Це рішення приймається на початку розробки завдань кваліфікаційного іспиту, оскільки від нього залежить підготовка питань. В разі прийняття рішення про застосування калькуляторів їх видають кандидатам безпосередньо на початку іспиту особи, що здійснюють

організаційний нагляд за проведенням іспиту. Усі учасники кваліфікаційного іспиту і кандидати до початку іспиту повинні бути проінформовані про те, які допоміжні матеріали видаватимуться або дозволені під час проведення іспиту.

6.10. Кандидати, що прибули на іспит, повинні пред'явити документ, що посвідчує особу, і бланк допуску, виданий їм АПУ. Бланк допуску звіряють зі списком кандидатів, допущених до кваліфікаційного іспиту. Кандидат, у якого відсутній документ, що посвідчує особу, до складання іспиту не допускається.

(пункт 6.10 із змінами, внесеними згідно з рішенням Аудиторської палати України від 16.07.2008 р. № 192/2)

6.11. Письмові відповіді кандидатів на запитання екзаменаційної роботи необхідно здати на перевірку. В разі відмови здати відповіді на перевірку кандидат повинен написати заяву з вказанням причини цього.

6.12. Роботам кандидатів присвоюються кодові номери. При цьому особи, що здійснюють організаційний нагляд за проведенням іспиту, ведуть відомість, де реєструють прізвище, ім'я, по батькові та код кандидата. Інформація з реєстраційної відомості є конфіденційною до підтвердження оцінок, поставлених кандидатам, і повинна зберігатися з дотриманням правил конфіденційності. Обов'язок забезпечення дотримання конфіденційності покладається на Секретаріат АПУ.

6.13. До перевірки екзаменаційних робіт залучають незалежних фахівців, з якими АПУ укладає угоду. Умови угоди повинні передбачати дотримання конфіденційності та об'єктивності оцінки всіх екзаменаційних робіт.

6.14. Повноваження з добору фахівців, що здійснюватимуть перевірку екзаменаційних робіт, покладено на Комісію з сертифікації та освіти аудиторів АПУ та Секретаріат АПУ.

6.15. Правильність оцінки закодированих екзаменаційних робіт перевіряють члени Комісії з сертифікації та освіти аудиторів АПУ та члени АПУ, які виявили бажання прийняти участь у цій роботі за попереднім погодженням із Головою Комісії. За результатами перевірки екзаменаційних робіт складається протокол.

6.16. Результати складання першого етапу кваліфікаційного іспиту затверджує Комісія з сертифікації та освіти аудиторів АПУ.

6.17. Підсумки складання другого етапу кваліфікаційного іспиту оформлюють протоколом, який готує і подає на засідання АПУ Комісія з сертифікації та освіти аудиторів АПУ. Протокол підписують члени цієї Комісії, які несуть відповідальність перед АПУ за достовірність даних, зазначених у протоколі.

6.18. За результатами складання іспитів АПУ затверджує протокол Комісії з сертифікації та освіти аудиторів АПУ та приймає рішення про видачу або відмову у видачі сертифіката аудитора.

6.19. Результати першого етапу кваліфікаційного іспиту повідомляють кандидатам упродовж двох тижнів. Одночасно особам, що успішно склали перший етап кваліфікаційного іспиту, повідомляють час і місце проведення другого етапу кваліфікаційного іспиту. Результати другого етапу кваліфікаційного іспиту повідомляють упродовж одного місяця.

6.20. Кандидати, екзаменаційні роботи другого етапу яких оцінені:

— в 60 і більше балів, — є такими, що склали кваліфікаційний іспит і здобули право на отримання сертифіката аудитора після затвердження протоколу на засіданні АПУ;

— в 59 і менше балів, — є такими, що не склали кваліфікаційний іспит.

6.21. Кандидати, які не склали кваліфікаційний іспит, мають право скласти його вдруге на загальних умовах згідно з цим Положенням. Результат успішно складеного першого етапу кваліфікаційного іспиту дійсний упродовж одного року.

(пункт 6.21 у редакції рішення Аудиторської палати України від 14.02.2008 р. № 187/10)

6.22. Після кожного кваліфікаційного іспиту Комісія з сертифікації та освіти аудиторів АПУ проводить засідання з метою внесення відповідних коригувань в методичне забезпечення, організацію підготовки і проведення наступного кваліфікаційного іспиту.

6.23. Фахівці — сертифіковані бухгалтери СРА та АССА для одержання сертифіката аудитора України складають кваліфікаційний іспит за спеціальною програмою з питань національних особливостей економіки України та правових основ підприємницької діяльності в Україні. Програма затверджується АПУ.

7. Порядок розгляду апеляцій

7.1. Кандидати, які не склали кваліфікаційний іспит, мають право на апеляцію до Комісії з сертифікації та освіти аудиторів АПУ у разі, якщо вони надали обґрунтовані докази можливого підвищення оцінки за окремі відповіді. Кандидат, що апелює, повинен надати апеляцію до Комісії з сертифікації та освіти аудиторів АПУ у письмовій формі упродовж десяти днів після затвердження та повідомлення результатів іспиту.

(пункт 7.1 із змінами, внесеними згідно з рішенням Аудиторської палати України від 14.02.2008 р. № 187/10)

7.2. Апеляційна комісія — це комісія, що створюється для вирішення спірних питань і розгляду апеляцій кандидатів.

7.3. Склад апеляційної комісії затверджується Головою Комісії з сертифікації та освіти аудиторів АПУ. Апеляційна комісія складається із голови, членів комісії, а також працівника Секретаріату АПУ. Кількісний склад апеляційної комісії — не менше 3 осіб.

7.4. Комісія з сертифікації та освіти аудиторів АПУ встановлює спеціальний день для розгляду апеляції апеляційною комісією у десятиденний термін після одержання апеляції. Розгляд апеляції здійснюється в присутності кандидата, що апелює.

7.5. За наслідками розгляду апеляції апеляційна комісія має право прийняти одне з таких рішень:

- залишити результати кваліфікаційного іспиту без змін;
- вважати кандидата таким, що склав кваліфікаційний іспит.

7.6. Висновок апеляційної комісії у 5-денний термін направляється до Комісії з сертифікації та освіти аудиторів АПУ для прийняття рішення.

7.7. Комісія з сертифікації та освіти аудиторів АПУ після розгляду висновку апеляційної комісії приймає остаточне рішення.

8. Порядок видачі сертифікатів

8.1. Після затвердження на засіданні АПУ протоколу Комісія з сертифікації та освіти аудиторів АПУ з результатами складання кваліфікаційного іспиту Секретаріат АПУ здійснює видачу сертифікатів.

8.2. Сертифікат реєструється у книзі обліку сертифікатів АПУ. Отримання сертифіката аудитор засвідчує підписом у книзі обліку.

8.3. У разі втрати або значного пошкодження аудитором сертифіката, термін чинності якого не закінчився, на підставі клопотання аудитора та рішення Комісії з сертифікації та освіти аудиторів АПУ, до бази даних аудиторів вносяться зміни та видається новий сертифікат.

За видачу нового сертифіката стягується оплата в розмірі 50 відсотків від суми оплати, встановленої за проведення сертифікації.

8.4. У разі зміни прізвища, імені або по батькові аудитора, на підставі відповідного клопотання та рішення Комісії з сертифікації та освіти аудиторів АПУ до бази даних аудиторів вносяться зміни з одночасною заміною сертифіката та анулюванням попереднього.

За здійснення заміни сертифіката стягується плата в розмірі 10 відсотків від суми оплати, встановленої за проведення сертифікації.

9. Сертифікат аудитора

9.1 Облік бланків сертифікатів аудитора здійснюється бухгалтерією АПУ.

(пункт 9.1 розділу 9 у редакції рішення Аудиторської палати України від 29.01.2009 р. № 198/3.1)

- 9.2. Сертифікат містить такі реквізити:
- номер сертифіката;
 - прізвище, ім'я та по батькові аудитора;
 - дата, номер рішення АПУ про видачу сертифіката із зазначенням терміну його чинності;
 - дата, номер рішення АПУ про продовження терміну чинності сертифіката.
- 9.3. Сертифікат підписує Голова АПУ та Завідувач Секретаріату АПУ. Сертифікат засвідчується печаткою АПУ.
- 9.4. Датою набрання чинності сертифіката вважається дата прийняття АПУ відповідного рішення.
- 9.5. Термін чинності сертифіката — п'ять років.

10. Порядок продовження терміну чинності сертифіката

10.1. Аудитори, термін чинності сертифіката яких закінчується, не раніше від трьох і не пізніше від одного місяця до закінчення цього терміну в разі, якщо вони:

а) займались аудиторською діяльністю як фізичні особи — підприємці або у складі аудиторської фірми не менше трьох років;

б) займаючись аудиторською діяльністю як фізичні особи — підприємці, своєчасно подавали звіти про виконані ними роботи (за формою № 1-аудит) та підтверджували свою аудиторську діяльність;

в) щорічно успішно проходили контрольні тестування за підсумками удосконалення професійних знань за програмами, затвердженими АПУ, або щорічно здійснювали удосконалення професійних знань згідно з розділом V Положення про постійне удосконалення професійних знань аудиторів України;

г) та до них не застосовувались стягнення з боку АПУ у вигляді зупинення чинності сертифіката.

(підпункт «г» пункту 10.1 у редакції рішення
Аудиторської палати України від 14.02.2008 р. № 187/10,
із змінами, внесеними згідно з рішенням
Аудиторської палати України від 16.07.2008 р. № 192/2)

10.2. Аудиторам — викладачам вищих навчальних закладів, які мають вчені звання або наукові ступені за фахом бухгалтерський облік і аудит, та аудиторам — викладачам центрів удосконалення знань аудиторів, визначених АПУ, та аудиторам, які здійснюють державний фінансовий аудит, як різновид державного фінансового контролю, при підтвердженні вимог, зазначених в пп. «в», «г» п. 10.1 цього Положення, термін чинності сертифіката продовжується на наступні п'ять років при поданні документів, перелік яких зазначений в п. 10.1.

(абзац перший пункту 10.2 із змінами, внесеними згідно з
рішенням Аудиторської палати України від 26.06.2008 р. № 191/10.1)

Членам АПУ термін чинності сертифіката продовжується на наступні п'ять років за результатами контрольного тестування шляхом співбесіди в Комісії з сертифікації та освіти аудиторів АПУ при поданні заяви, копії трудової книжки та сертифіката аудитора.

(абзац другий пункту 10.2 розділу 10 у редакції рішення
Аудиторської палати України від 29.01.2009 р. № 198/3.1)

10.3. Для продовження терміну чинності сертифіката аудитора, який не підтвердив хоча б однієї з вимог, вказаних у пункті 10.1, Комісія з сертифікації та освіти аудиторів АПУ призначає контрольне тестування згідно з розділом 6 цього Положення.

(пункт 10.3 із змінами, внесеними згідно з рішенням
Аудиторської палати України від 16.07.2008 р. № 192/2)

10.4. Секретаріат АПУ розглядає подані документи щодо відповідності їх вимогам цього Положення і передає Комісії з сертифікації та освіти аудиторів АПУ, яка розглядає їх і приймає відповідне рішення.

(пункт 10.4 у редакції рішення Аудиторської палати України від 16.07.2008 р. № 192/2)

10.5. За підсумками розгляду документів і результатів контрольного тестування для продовження терміну чинності сертифікатів аудиторів Комісія з сертифікації та освіти аудиторів АПУ складає протокол і подає його на затвердження АПУ.

(пункт 10.5 у редакції рішення Аудиторської палати України від 16.07.2008 р. № 192/2)

10.6. Видачу сертифікатів, термін чинності яких продовжено згідно з рішенням АПУ, здійснює Секретаріат АПУ. Термін чинності сертифіката продовжується на наступні п'ять років, починаючи з дати закінчення терміну його чинності. У сертифікатах зберігаються початковий номер сертифіката; дата та номер рішення АПУ про видачу сертифіката та зазначається термін, на який продовжено сертифікат.

(пункт 10.6 розділу 10 із змінами, внесеними згідно з рішенням Аудиторської палати України від 29.01.2009 р. № 198/3.1)

10.7. Якщо за підсумками контрольного тестування в продовженні терміну чинності сертифіката відмовлено, Секретаріат АПУ письмово повідомляє про це особи, яка подавала заяву. Особи, яким відмовлено в продовженні терміну чинності сертифіката, мають право подати заяву згідно з пунктом 2.3 цього Положення.

10.8. Сертифікати, термін чинності яких закінчився, знищують за актом, де зазначають номер сертифіката, прізвище, ім'я, по батькові особи, на ім'я якої його було видано, та період, протягом якого він діяв. Акт підписує Голова Комісії з сертифікації та освіти аудиторів АПУ та Завідувач Секретаріату АПУ і затверджує Голова АПУ. Термін зберігання акта — 10 років.

11. Зупинення чинності сертифіката та анулювання сертифіката

11.1. Згідно з вимогами Закону України «Про аудиторську діяльність» та Статуту АПУ за неналежне виконання професійних обов'язків до аудитора можуть бути застосовані АПУ стягнення у вигляді попередження, зупинення чинності сертифіката на строк до одного року або анулювання сертифіката.

11.2. Неналежне виконання професійних обов'язків аудитором — це порушення аудитором вимог чинного законодавства України, стандартів аудиту, норм професійної етики аудиторів та рішень АПУ.

11.3. Розгляд на засіданні АПУ питань про застосування стягнень здійснюється за поданням Дисциплінарної комісії АПУ. При необхідності АПУ заслуховує пояснення аудитора.

11.4. Стягнення, що накладаються на аудитора, оформлюють рішенням АПУ з письмовим повідомленням аудитора упродовж десяти днів після дня прийняття рішення.

11.5. Рішення АПУ про зупинення чинності сертифіката або його анулювання набирає чинності з моменту його оприлюднення в засобах масової інформації та може бути оскаржено в суді. Зупинення чинності сертифіката аудитора означає, що фізична особа, термін чинності сертифіката аудитора якої зупинено, не має документального підтвердження її кваліфікаційної придатності на заняття аудиторською діяльністю на території України на визначений рішенням АПУ строк.

(пункт 11.5 у редакції рішення Аудиторської палати України від 14.02.2008 р. № 187/10)

11.6. Анулювання сертифіката здійснюється шляхом відкликання сертифіката та оприлюднення рішення АПУ в засобах масової інформації. Анулювання сертифіката аудитора означає, що фізична особа, сертифікат аудитора якої анульовано, не є аудитором і не має документального підтвердження її кваліфікаційної придатності на заняття аудиторською діяльністю на території України, і може бути допущена до повторної сертифікації не раніше ніж через два роки після прийняття рішення АПУ про анулювання її сертифіката.

(пункт 11.6 у редакції рішення Аудиторської палати України від 14.02.2008 р. № 187/10)

11.7. Анулювання сертифіката здійснюється на підставі рішення АПУ:

- з ініціативи аудитора (особистого повернення сертифіката, інших випадків);
- інших підстав, передбачених чинним законодавством України та цим Положенням.

11.8. Анульований сертифікат аудитор зобов'язаний в 10-денний термін з моменту отримання витягу з рішення АПУ або з моменту публікації в пресі повернути до Секретаріату АПУ.

Додаток 1

Зразок бланка сертифіката

АУДИТОРСЬКА ПАЛАТА УКРАЇНИ

Сертифікат аудитора № _____

Громадянину(ці) _____

на підставі Закону України «Про аудиторську діяльність» рішенням Аудиторської палати України від «___» _____ 20__ року № _____ присвоєна кваліфікація аудитора.

Сертифікат чинний до «___» _____ 20__ року.

Голова ()

Завідувач Секретаріату ()

М. П.

1. Рішенням Аудиторської палати України від

«___» _____ 20__ року № _____

термін чинності сертифіката продовжено до

«___» _____ 20__ року.

Голова ()

Завідувач Секретаріату ()

М. П.

2. Рішенням Аудиторської палати України від

«___» _____ 20__ року № _____

термін чинності сертифіката продовжено до

«___» _____ 20__ року.

Голова ()

Завідувач Секретаріату ()

М. П.

В АУДИТОРСЬКУ ПАЛАТУ УКРАЇНИ

ЗАЯВА

Я, _____,
(прізвище, ім'я, по батькові)

паспорт _____,
(серія, номер, ким і коли виданий)

зареєстрований за адресою:

(індекс, домашня адреса, телефон)

мешкаю за адресою: _____,
(індекс, домашня адреса, телефон)

маю вищу освіту у _____ закінчив(ла) _____ (рік)

(назва вищого навчального закладу, спеціальність)

працюю: _____
(назва підприємства, організації, місцезнаходження, займана посада, службовий телефон)

не маю непогашеної або незнятої у встановленому порядку судимості.

Прошу надати мені дозвіл на проходження кваліфікаційного іспиту для отримання сертифіката аудитора.

До заяви додаються:

— копія диплома про освіту, засвідчена нотаріально або за місцем роботи;

— копія трудової книжки, засвідчена нотаріально або за місцем роботи;

— копія першої сторінки паспорта;

— документ про внесення плати за сертифікацію.

(дата)

(підпис)

**Правила
поведінки кандидатів на кваліфікаційному іспиті
(перший і другий етап) сертифікації аудиторів**

1. У день складання іспиту кандидат на отримання сертифіката аудитора (далі — кандидат) має з'явитись в Аудиторську палату України в зазначений час. При собі кандидат повинен обов'язково мати паспорт.

(пункт 1 із змінами, внесеними згідно з рішенням
Аудиторської палати України від 16.07.2008 р. № 192/2)

2. Реєстрація кандидатів починається за годину до початку іспиту. Кожному кандидату вручається допуск до іспиту та іменний екземпляр Правил поведінки кандидатів на кваліфікаційному іспиті. Кандидат має ознайомитись з Правилами, підтвердити це своїм підписом, в подальшому суворо їх дотримуватись та повернути.

3. В зазначений час кандидати заходять в аудиторію та пред'являють паспорт і бланк допуску до складання іспиту.

4. Кандидати можуть мати при собі лише ручки, олівці і гумки. Брати з собою в аудиторію сумки, книги, посібники та інші матеріали не дозволяється. Мобільні телефони мають бути вимкнені.

5. Кожен кандидат в аудиторії сідає за окремий стіл.

6. Адміністративний нагляд за проведенням першого та другого етапу кваліфікаційного іспиту здійснює спеціально призначена на це організаційна група.

7. Комплект тестів та комплект проштампованих АПУ чистих аркушів для відповідей на ситуаційні завдання має титульний лист та листок кодування. На титульному листі кандидат вказує своє прізвище, ім'я та по батькові, ставить свій підпис та дату. Підпис та інші помітки на листку кодування, листах тестів або на листах відповіді на ситуаційні завдання не ставиться.


8. Згідно з пред'явленим кандидатом паспортом та допуском до складання іспиту організаційна група кваліфікаційного іспиту, яка здійснює адміністративний нагляд за проведенням іспиту, видає під підпис екзаменаційні завдання, після чого керівник організаційної групи оголошує про початок іспиту.

9. До об'яви про початок іспиту кандидатам не дозволяється ознайомлюватися з екзаменаційними тестами (ситуаційними завданнями).

10. Після об'яви про початок іспиту кандидатам забороняється:

- спілкуватися між собою;
- обмінюватися тестами чи передавати інші матеріали;
- розмовляти, вставати з місця, робити заяви та ін.;
- виходити з аудиторії протягом перших 30 хвилин іспиту та за 30 хвилин до його закінчення, а також виходити з аудиторії в інший час без дозволу офіційної особи;
- робити на тестах та на аркушах відповідей на ситуаційні завдання інші помітки, крім установленого порядку відмітки в тестах правильної відповіді;
- списувати самому та сприяти списуванню іншим кандидатам;
- користуватись будь-якими допоміжними матеріалами;
- користуватись мобільним телефоном.

11. Після об'яви про початок іспиту кандидати ознайомлюються з тестами (ситуаційними завданнями).

12. У тестах визначають  кожному питанню правильну відповідь і обводять порядковий номер цієї відповіді.

13. У разі якщо кандидат змінив свою думку щодо правильної відповіді на окремі тести, він має закреслити неправильну, на його думку, відповідь, обвести правильну, а на листку кодування вказати номери таких тестів та обрані ним варіанти правильної відповіді.

14. На ситуаційні завдання готують обґрунтовані відповіді.

15. Відповіді на ситуаційні завдання другого етапу кваліфікаційного іспиту потрібно будувати таким чином:

- логічно та обґрунтовано викладати свої думки та судження, дотримуючись змісту завдання (конкретного питання), і відповідати лише на поставлене питання;
- відповіді мають бути написані розбірливим почерком на проштампованих АПУ аркушах;
- відповідь на завдання повинна мати чітку структуру. Доцільно відповідь на кожне завдання починати з нової сторінки. Якщо завдання має декілька підпунктів, то порядок викладення відповідей на них повинен мати таку ж структуру;
- на кожному аркуші з правого боку необхідно залишити чисте поле розміром $\frac{1}{4}$ аркуша для заміток перевіряючих.

Наприклад:

Для відповіді кандидата	Для заміток перевіряючих
Завдання № 1	
Відповідь на запитання № 1	
і т. д.	

16. Кандидатам необхідно дати відповіді на усі тестові завдання упродовж 3-х годин, а на ситуаційні завдання — упродовж 4-х годин.

17. Екзаменаційна система будується на рівних умовах для всіх кандидатів, на чесності, довірі, конфіденційності та об'єктивності.

18. Виходити з аудиторії під час іспиту можна лише по одному і з дозволу офіційної особи на термін не більше 7 хвилин. Спілкування кандидатів за межами аудиторії під час іспиту забороняється.

19. Після отримання дозволу вийти з аудиторії кандидат зобов'язаний здати свій екземпляр екзаменаційної роботи та мобільний телефон офіційній особі організаційної групи і отримати їх після повернення в аудиторію.

20. Після закінчення іспиту кандидат перевіряє правильність і повноту оформлення титульного листа згідно з п. 7 даних Правил поведінки і під підпис у відомості здає екзаменаційну роботу представнику організаційної групи.

21. Якщо кандидат допускає порушення хоча б одного із зазначених правил, керівник організаційної групи припиняє складання іспиту цим кандидатом, забирає у нього екзаменаційну роботу, а кандидат має терміново вийти з аудиторії. Екзаменаційна робота, забрана за порушення правил, не кодується, не включається до відомості зданих робіт і не подається на перевірку. Плата за складання іспиту не повертається.

Даною заявою підтверджую, що я ознайомився(лась) зі змістом Правил поведінки кандидата на іспитах, зобов'язуюсь їх дотримуватись і усвідомлюю, що у випадку їх порушення зобов'язаний(а) залишити аудиторію, що засвідчую своїм підписом.

(дата)

(підпис кандидата, П. І. Б.)

Додаток 4

В АУДИТОРСЬКУ ПАЛАТУ УКРАЇНИ ЗАЯВА

Я, _____,
(прізвище, ім'я, по батькові)

паспорт _____,
(серія, номер, ким і коли виданий)

зареєстрований за адресою: _____,
(індекс, домашня адреса, телефон)

мешкаю за адресою: _____,
(індекс, домашня адреса, телефон)

працюю: _____,
(назва підприємства, організації, місцезнаходження, займана посада, службовий телефон)

не маю непогашеної або незнятої у встановленому порядку судимості.

У період володіння мною сертифікатом аудитора до мене не застосовувалися заходи впливу (якщо застосовувалися заходи впливу, зазначити, на який термін та за яким рішенням) _____.

Прошу продовжити термін чинності сертифіката аудитора № _____, виданого мені рішенням АПУ від «___» _____ № _____.

До заяви додаються:

- *копія трудової книжки, засвідчена нотаріально або за місцем роботи;*
- *сертифікат, термін чинності якого закінчується;*
- *копії свідоцтв про щорічне удосконалення професійних знань, засвідчених нотаріально або за місцем роботи (за період чинності сертифіката);*
- *документ про внесення плати за продовження терміну чинності сертифіката.*

(дата)

(підпис)

АУДИТОРСЬКА ПАЛАТА УКРАЇНИ

РІШЕННЯ

від 26 квітня 2007 року № 176/7

Про затвердження Порядку ведення Реєстру аудиторських фірм та аудиторів

Із змінами і доповненнями, внесеними
рішенням Аудиторської палати України
від 26 червня 2008 року № 191/7

Керуючись статтею 11 Закону України «Про аудиторську діяльність» від 22 квітня 1993 року № 3125-ХІІ (в редакції Закону від 14.09.2006 № 140-V), Аудиторська палата України **вирішила**:

1. Затвердити Порядок ведення Реєстру аудиторських фірм та аудиторів (додається).
2. Визнати таким, що втратило чинність, Положення про Реєстр аудиторських фірм та аудиторів, які одноособово надають аудиторські послуги, затверджене Аудиторською палатою України 31.10.2000 (протокол засідання № 95).

3. Секретаріату Аудиторської палати України забезпечити оприлюднення цього рішення.

4. Це рішення набирає чинності з 20 травня 2007 року.

**Голова
Аудиторської палати України**

С. О. Столярова

Додаток 1
до рішення Аудиторської палати України
від 26 квітня 2007 р. № 176/7

**ПОРЯДОК
ведення Реєстру аудиторських фірм та аудиторів**

Цей Порядок розроблений відповідно до Господарського кодексу України, Закону України «Про аудиторську діяльність» та інших нормативно-правових актів, які регламентують відносини, що виникають у сфері здійснення аудиторської діяльності, та Статуту Аудиторської палати України.

Порядок ведення Реєстру згідно з Законом України «Про аудиторську діяльність» визначається та забезпечується Аудиторською палатою України (далі — АПУ).

Розділ І. Загальні положення

1.1. У цьому Порядку наведені нижче поняття вживаються в такому значенні:
реєстр аудиторських фірм та аудиторів (далі — Реєстр) — база даних, що містить інформацію про аудиторські фірми та аудиторів, які займаються аудиторською діяльністю індивідуально як фізичні особи — підприємці;

свідоцтво про включення до Реєстру аудиторських фірм та аудиторів (далі — Свідоцтво) — документ встановленого АПУ зразка (додаток № 1), що підтверджує факт включення аудиторської фірми (аудитора) до Реєстру, а також право аудиторської фірми (аудитора) на здійснення аудиторської діяльності;

заявник — аудиторська фірма або аудитор, зареєстрований як фізична особа — підприємець, який надає до АПУ документи для включення до Реєстру, продовження терміну чинності Свідоцтва, внесення змін до Реєстру, видачі дубліката Свідоцтва та виключення з Реєстру за процедурою, встановленою цим Порядком;

реєстраційна картка для включення до Реєстру (далі — реєстраційна картка) — документ встановленого АПУ зразка, який надається заявником до АПУ для внесення інформації про нього до Реєстру.

Інші поняття вживаються в цьому Порядку згідно з Законом України «Про аудиторську діяльність», нормативно-правовими актами, прийнятими відповідно до нього, стандартами аудиту та нормами професійної етики аудиторів.

1.2. Рішення щодо включення заявника до Реєстру, продовження терміну чинності Свідоцтва, внесення змін до Реєстру, видачі дубліката Свідоцтва, виключення з Реєстру або про відмову щодо включення до Реєстру приймається АПУ відповідно до цього Порядку.

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

1.4. Про заявника до Реєстру вноситься така інформація:

- найменування аудиторської фірми (П. І. Б. аудитора — фізичної особи — підприємця);
- ідентифікаційний код/номер заявника;
- дата початку аудиторської діяльності (дата отримання першої ліцензії або Свідоцтва);
- адреса фактичного місцезнаходження, номери контактних телефонів, факсу, електронної пошти;
- інформація про державну реєстрацію;
- інформація про засновників (для аудиторів — П. І. Б., номери сертифікатів та дати їх отримання, ідентифікаційний номер, адреса; для юридичних осіб — найменування, ідентифікаційний код, частка в статутному капіталі);
- посада та П. І. Б. керівника аудиторської фірми, номер та дата видачі сертифіката;
- кількість працівників, у тому числі перелік сертифікованих аудиторів з зазначенням серії та номерів сертифікатів;
- наявність та місцезнаходження філій, представництв або відділень, кількість працюючих в них сертифікованих аудиторів з зазначенням номерів їх сертифікатів.

1.5. Технічне ведення, актуалізацію Реєстру здійснює Секретаріат АПУ. Секретаріат АПУ несе відповідальність за збереження даних Реєстру, підтримання його в робочому стані та за достовірність оприлюднених даних Реєстру в пресі.

1.6. Реєстр ведеться в електронній формі. Інформація з Реєстру щодо найменування аудиторської фірми (П. І. Б. аудитора — фізичної особи — підприємця); ідентифікаційного коду/номера заявника; номера телефону та номера Свідоцтва є відкритою для користувачів.

1.7. Реєстр ведеться з деталізацією за адміністративно-територіальними одиницями України (області, АР Крим, міста Київ та Севастополь).

1.8. Перелік аудиторських фірм та аудиторів, які включені до Реєстру, публікується АПУ у кінці кожного року в засобах масової інформації, а також регулярно оновлюється на веб-сайті АПУ.

1.9. За достовірність інформації, наданої до АПУ, аудиторська фірма або аудитор несе відповідальність згідно із законодавством України.

Розділ II. Порядок включення аудиторських фірм та аудиторів до Реєстру

2.1. До Реєстру можуть бути включені:

2.1.1. аудиторські фірми — юридичні особи, які створені згідно з чинним законодавством та відповідають вимогам статті 5 Закону України «Про аудиторську діяльність», а саме:

- а) установчими документами передбачено виключно аудиторську діяльність;
- б) загальний розмір частки засновників (учасників), які не є аудиторами, у статутному капіталі не перевищує 30 відсотків;
- в) керівником є аудитор.

2.1.2. аудитори, які зареєстровані відповідно до законодавства як фізичні особи — підприємці.

2.2. Для включення до Реєстру заявник подає до АПУ такі документи:

2.2.1. Аудиторська фірма:

- а) заяву про включення до Реєстру (додаток 2);

- б) реєстраційну картку (додаток 4);
- в) копію свідоцтва про державну реєстрацію, засвідчену в установленому законодавством порядку;
- г) копії установчих документів, засвідчені в установленому законодавством порядку;
- г) копії сертифікатів аудиторів — засновників (учасників) фірми та керівника фірми;
- д) копію довідки ЄДРПОУ;
- е) витяг з наказу про призначення керівником фірми аудитора, засвідчений печаткою аудиторської фірми;
- є) відгук регіонального відділення АПУ (далі — РВ АПУ) на подані документи (при наявності в регіоні РВ АПУ);
- ж) документ про внесення плати за включення до Реєстру.

2.2.2. Аудитор:

- а) заяву про включення до Реєстру (додаток 3);
- б) реєстраційну картку (додаток 4);
- в) копію свідоцтва про державну реєстрацію, засвідчену в установленому законодавством порядку;
- г) копію сертифіката аудитора;
- г) відгук РВ АПУ на подані документи (при наявності в регіоні РВ АПУ);
- д) документ про внесення плати за включення до Реєстру.

2.3. Секретаріат АПУ у 10-ти денний термін з дати отримання документів перевіряє їх на відповідність вимогам законодавства України та цього Порядку, готує проект рішення АПУ з цього питання і подає на затвердження АПУ. При розгляді документів, поданих заявником, Секретаріат АПУ при необхідності може запросити від заявника пояснення або уточнення їх окремих положень.

2.4. Рішення щодо включення до Реєстру заявника або про відмову щодо включення до Реєстру приймається АПУ. Заявник вважається включеним до Реєстру з дати прийняття відповідного рішення АПУ.

2.5. Після прийняття АПУ рішення про включення до Реєстру заявнику видається Свідоцтво про включення до Реєстру.

2.6. Свідоцтво про включення до Реєстру видається терміном на п'ять років. Свідоцтво підписується Головою АПУ та Завідувачем Секретаріату АПУ. Підписи засвідчуються печаткою АПУ.

2.7. Включені до Реєстру аудиторські фірми та аудитори зобов'язані:

2.7.1. дотримуватися в аудиторській діяльності вимог чинного законодавства України, рішень АПУ, стандартів аудиту, норм професійної етики аудиторів;

2.7.2. не пізніше 15 березня поточного року подавати до РВ АПУ та/або безпосередньо до АПУ звіт про виконані ними роботи за минулий рік (форма № 1 — аудит);

2.7.3. у випадку зміни даних, перелічених у п. 1.4 цього Порядку, у місячний термін подати до АПУ заяву про внесення змін до Реєстру (додаток 6), реєстраційну картку із зазначенням внесених змін та документи, що підтверджують відповідні зміни.

2.8. У разі зміни найменування аудиторської фірми, П. І. Б. аудитора або адреси його місцезнаходження/місця проживання на підставі відповідного клопотання заявника до Реєстру вносяться зміни з одночасною видачею нового Свідоцтва та анулюванням попереднього.

2.9. Підставами для прийняття АПУ рішення про відмову щодо включення заявника до Реєстру є:

2.9.1. невідповідність поданих документів, що додаються до заяви, вимогам законодавства України;

2.9.2. недостовірність інформації в документах, поданих заявником для включення до Реєстру;

2.9.3. надання документів, передбачених цим Порядком, не в повному обсязі;

2.9.4. наявність у Реєстрі аудиторської фірми, включеної раніше до Реєстру, з найменуванням, тотожним найменуванню заявника.

2.10. Для продовження терміну чинності Свідоцтва заявник не пізніше одного місяця до дати закінчення строку його дії повинен подати до АПУ такі документи:

а) заяву про продовження терміну чинності Свідоцтва про включення до Реєстру (додаток 5);

б) реєстраційну картку (додаток 4);

в) оригінал Свідоцтва, термін чинності якого закінчується;

г) відгук РВ АПУ (при наявності в регіоні РВ АПУ) про відсутність зауважень до аудиторської фірми або аудитора;

г) документ про внесення плати за продовження терміну чинності Свідоцтва.

2.11. Підставами для видачі дубліката Свідоцтва є:

2.11.1. втрата Свідоцтва;

2.11.2. пошкодження Свідоцтва.

2.12. У разі втрати (значного пошкодження) Свідоцтва, термін чинності якого не закінчився, заявник зобов'язаний звернутися до АПУ із заявою про видачу дубліката Свідоцтва (додаток 7).

За видачу нового Свідоцтва, дубліката Свідоцтва стягується плата в розмірі 50 відсотків від оплати, встановленої за включення до Реєстру.

Розділ III. Виключення з Реєстру

3.1. Підставами для прийняття АПУ рішення про виключення аудиторської фірми або аудитора з Реєстру є:

3.1.1. заява аудиторської фірми (аудитора);

3.1.2. невідповідність правового статусу юридичної особи вимогам статті 5 Закону України «Про аудиторську діяльність»;

3.1.3. закінчення терміну чинності сертифіката аудитора фізичної особи — підприємця;

3.1.4. неналежне виконання своїх професійних обов'язків, а саме: порушення вимог Закону України «Про аудиторську діяльність», стандартів аудиту, норм професійної етики аудитора та цього Порядку;

3.1.5. неподання аудиторською фірмою (аудитором) в установленний АПУ термін звіту про виконані роботи за минулий рік (форма № 1 — аудит);

3.1.6. надання недостовірної інформації в документах аудиторської фірми (аудитора), що подані до АПУ, яка стала відома АПУ після внесення заявника до Реєстру;

3.1.7. ненадання необхідних документів для продовження терміну чинності Свідоцтва в термін, визначений пунктом 2.10 цього Порядку.

3.1.8. вчинення аудиторською фірмою (аудитором) перешкод при здійсненні АПУ контролю за дотриманням вимог Закону України «Про аудиторську діяльність», стандартів аудиту, норм професійної етики аудиторів або не проходження аудиторською фірмою (аудитором) зазначеного контролю у визначений АПУ термін без поважних причин.

(пункт 3.1 розділу III доповнено підпунктом 3.1.8 згідно з рішенням Аудиторської палати України від 26.06.2008 р. № 191/7)

3.2. Виключення аудиторської фірми (аудитора) з Реєстру з анулюванням Свідоцтва здійснюється на підставі рішення АПУ.

3.3. Рішення АПУ щодо виключення аудиторської фірми (аудитора) з Реєстру має бути надіслане рекомендованим листом або вручене особисто в 15-денний строк з дати його прийняття та підлягає опублікуванню в засобах масової інформації та/або на офіційному веб-сайті АПУ.

3.4. Рішення АПУ щодо застосування до аудиторів (аудиторських фірм) стягнень можуть бути оскаржені до суду.

3.5. Аудитор (аудиторська фірма) має в 10-денний термін з моменту отримання витягу з рішення АПУ про виключення з Реєстру повернути до Секретаріату АПУ Свідоцтво про включення до Реєстру.

<p>АУДИТОРСЬКА ПАЛАТА УКРАЇНИ</p> <p>СВІДОЦТВО про включення до Реєстру аудиторських фірм та аудиторів № _____</p> <p>_____</p> <p>_____</p> <p>_____</p> <p>_____</p> <p>Адреса</p> <p>_____</p> <p>_____</p> <p>_____</p> <p>_____</p> <p>_____</p> <p>Ідентифікаційний код/ номер _____</p>	<p>Суб'єкт господарювання включений до Реєстру аудиторських фірм та аудиторів рішенням Аудиторської палати України від « ____ » _____ 20__ р. № _____ Свідоцтво чинне до « ____ » _____ 20__ р.</p> <p>Голова АПУ (_____)</p> <p>Зав. Секретаріату АПУ (_____)</p> <p>М. П.</p> <p>Рішенням Аудиторської палати України від « ____ » _____ 20__ р. № _____ термін чинності Свідоцтва продовжено до « ____ » _____ 20__ р.</p> <p>Голова АПУ ()</p> <p>Зав. Секретаріату АПУ (_____)</p> <p>М. П.</p> <p>Рішенням Аудиторської палати України від « ____ » _____ 20__ р. № _____ термін чинності Свідоцтва продовжено до « ____ » _____ 20__ р.</p> <p>Голова АПУ (_____)</p> <p>Зав. Секретаріату АПУ (_____)</p> <p>М. П.</p>
--	--

В Аудиторську палату України

(П. І. Б. директора аудиторської фірми)

(№ сертифіката)

**ЗАЯВА
про включення до Реєстру аудиторських фірм та аудиторів**

Прошу включити до Реєстру аудиторських фірм та аудиторів

(найменування аудиторської фірми, ідентифікаційний код)

Адреса _____

(місцезнаходження з поштовим індексом,

телефон/факс, e-mail)

До заяви додаються:

1. Реєстраційна картка.
2. Копія свідоцтва про державну реєстрацію, засвідчена в установленому законодавством порядку.
3. Копії установчих документів, засвідчені в установленому законодавством порядку.
4. Копії сертифікатів аудиторів — засновників (учасників) фірми та керівника фірми.
5. Копія довідки ЄДРПОУ.
6. Витяг з наказу про призначення керівника аудиторської фірми, засвідчений печаткою аудиторської фірми.
7. Відгук регіонального відділення АПУ на подані документи (при наявності в регіоні РВ АПУ).
8. Документ про внесення плати за включення до Реєстру.

Аудиторська фірма зобов'язується здійснювати аудиторську діяльність відповідно до вимог чинного законодавства України, рішень Аудиторської палати України, стандартів аудиту та норм професійної етики аудитора.

М. П.

«__» _____ 200_ р.

(особистий підпис керівника)

Дата і номер реєстрації заяви «__» _____ 200_ р. № _____

Від Секретаріату АПУ заяву прийняв _____ (_____)
(підпис)

В Аудиторську палату України

(П. І. Б. аудитора-підписця)

(№ сертифіката)

ЗАЯВА
про включення до Реєстру аудиторських фірм та аудиторів

Прошу включити до Реєстру аудиторських фірм та аудиторів

(П. І. Б. аудитора)

Ідентифікаційний код _____

Паспортні дані _____

Місце проживання _____
(поштова адреса, телефон, e-mail)

До заяви додаються:

1. Реєстраційна картка.
2. Копія свідоцтва про державну реєстрацію, засвідчена в установленому законодавством порядку.
3. Копія сертифіката аудитора.
4. Відгук регіонального відділення АПУ на подані документи (при наявності в регіоні РВ АПУ).
5. Документ про внесення плати за включення до Реєстру.

Аудитор зобов'язується здійснювати аудиторську діяльність відповідно до вимог чинного законодавства України, рішень Аудиторської палати України, стандартів аудиту та норм професійної етики аудитора.

М. П.

«__» _____ 200__ р. _____
(особистий підпис)

Дата і номер реєстрації заяви «__» _____ 200__ р. № _____

Від Секретаріату АПУ заяву прийняв _____ (_____)
(підпис)

РЕЄСТРАЦІЙНА КАРТКА

1. Повне найменування аудиторської фірми (П. І. Б. аудитора)			
Скорочене найменування			
2. Ідентифікаційний код/номер			
3. Місце проведення державної реєстрації			
Поштова адреса органу державної реєстрації			
4. Дата проведення державної реєстрації			
5. Номер запису про державну реєстрацію			
6. Орган державної податкової служби			
Поштова адреса органу державної податкової служби			
7. Дата початку аудиторської діяльності (дата отримання першої ліцензії або Свідоцтва)			
8. Кількість відокремлених підрозділів та їхнє місце розташування відділень _____, філій _____, представництв _____ та кількість працюючих в них сертифікованих аудиторів (зазначити номери сертифікатів)			
8. Юридична адреса: поштовий індекс _____			
Область	Район	Місто (село)	Район міста
Вулиця	Будинок	Корпус	Квартира
9. Фактична адреса			
Телефон, факс електронна адреса			
10. Посада, П. І. Б. керівника, номер та дата видачі сертифіката			
11. Засновники (учасники):			

Найменування юридичної особи або прізвище та ініціали фізичної особи	Адреса фактичного місцезнаходження	Ідентифікаційний код/номер	Номер сертифіката і дата видачі	Частка в статутному капіталі (%)

12. Кількість працівників усього _____, у т. ч.:			
12.1. Кількість постійних працівників-аудиторів _____ осіб			
П. І. Б. аудитора	Посада	Номер та дата видачі сертифіката	Дата закінчення терміну чинності сертифіката
12.2. Середньорічна кількість сумісників (аудиторів) _____ осіб			
13. Членство (співпраця) у міжнародних аудиторських фірмах (вказати назви фірм), у вітчизняних об'єднаннях аудиторів (аудиторських фірм) (надати перелік)			

Аудиторська фірма (аудитор) зобов’язується здійснювати аудиторську діяльність відповідно до вимог чинного законодавства України, стандартів аудиту та норм професійної етики аудитора.

М. П.

Картку заповнив _____

(підпис, П. І. Б.)

Керівник _____

(підпис)

(П. І. Б.)

(телефон) _____

В Аудиторську палату України

(П. І. Б. директора аудиторської фірми/аудитора — підприємця)

(№ сертифіката)

**ЗАЯВА
про продовження терміну чинності Свідоцтва про включення
до Реєстру аудиторських фірм та аудиторів**

Прошу продовжити термін чинності Свідоцтва про включення до Реєстру аудиторських фірм та аудиторів № _____, видане рішенням Аудиторської палати України від « ____ » _____ 200_ р. № _____, _____

(назва аудиторської фірми/П. І. Б. аудитора, ідентифікаційний код/номер)

(місцезнаходження аудиторської фірми/місце проживання аудитора, телефон/факс, e-mail)

До заяви додаються:

1. Реєстраційна картка.
2. Оригінал Свідоцтва про включення до Реєстру, термін чинності якого закінчується.
3. Відгук регіонального відділення АПУ про відсутність зауважень до аудиторської фірми або аудитора (при наявності в регіоні РВ АПУ).
4. Документ про внесення плати за продовження терміну чинності Свідоцтва.

Аудиторська фірма/аудитор зобов'язується здійснювати аудиторську діяльність відповідно до вимог чинного законодавства України, рішень Аудиторської палати України, стандартів аудиту та норм професійної етики аудитора.

М. П.

« ____ » _____ 200_ р. _____ (_____)
(особистий підпис керівника аудиторської фірми)

Дата і номер реєстрації заяви « ____ » _____ 200_ р. № _____

Від Секретаріату АПУ заяву прийняв _____ (_____)
(підпис)

В Аудиторську палату України

(П. І. Б. директора аудиторської фірми/аудитора — підприємця)

(№ сертифіката)

**ЗАЯВА
про внесення змін до Реєстру аудиторських фірм та аудиторів**

Заявник _____

(найменування аудиторської фірми, П. І. Б. аудитора)

(ідентифікаційний код/номер, місцезнаходження /місце проживання)

(номер, дата видачі Свідоцтва про включення до Реєстру аудиторських фірм та аудиторів)

Прошу внести зміни до Реєстру аудиторських фірм та аудиторів на підставі:

(зміни в документах, що надані до АПУ заявником)

До заяви додаються такі документи:

1. Реєстраційна картка про включення до Реєстру аудиторських фірм та аудиторів.
2. Копії документів, які є підставами для внесення змін:

« ____ » _____ 200_ року

Підпис керівника АФ / аудитора _____ / _____
(ініціали, прізвище)

М. П. (за наявності)

В Аудиторську палату України

(П. І. Б. директора аудиторської фірми/аудитора — підприємця)

(№ сертифіката)

**ЗАЯВА
про видачу дубліката Свідоцтва про включення
до Реєстру аудиторських фірм та аудиторів**

Заявник _____
(назва аудиторської фірми, П. І. Б. аудитора)

(ідентифікаційний код/номер)

(місцезнаходження/місце проживання)

(номер, дата видачі Свідоцтва про включення до Реєстру аудиторських фірм та аудиторів)

Прошу видати дублікат Свідоцтва про включення до Реєстру аудиторських фірм та аудиторів на підставі:

(вказати причину)

До заяви додаються такі документи:

1. Інформація про публікацію оголошення про втрату Свідоцтва у відповідних засобах масової інформації (у разі втрати Свідоцтва).
2. Непридатне для користування Свідоцтво (у разі наявності).
3. Документ про внесення плати за оформлення бланка Свідоцтва.

«__» _____ 200_ року

Підпис керівника АФ/аудитора

(ініціали, прізвище)

М. П. (за наявності)

АУДИТОРСЬКА ПАЛАТА УКРАЇНИ

РІШЕННЯ

від 31 травня 2007 року № 178/5

***Про затвердження Положення про постійне
удосконалення професійних знань аудиторів України***

Із змінами і доповненнями, внесеними
рішенням Аудиторської палати України
від 11 жовтня 2007 року № 183/9

Керуючись Законом України «Про аудиторську діяльність» від 22 квітня 1993 року № 3125-ХІІ (в редакції Закону від 14.09.2006 № 140-V), Аудиторська палата України **вирішила:**

1. Затвердити Положення про постійне удосконалення професійних знань аудиторів України (додається).
2. Визнати таким, що втратило чинність, Положення про постійне удосконалення професійних знань аудиторів України, затверджене Аудиторською палатою України 23.04.2002 (протокол засідання № 109).
3. Секретаріату Аудиторської палати України забезпечити оприлюднення цього рішення.
4. Це рішення набуває чинності з 1 липня 2007 року.

**Голова Аудиторської палати
України**

С. О. Столярова

Додаток
до рішення Аудиторської палати України
від 31 травня 2007 р. № 178/5

ПОЛОЖЕННЯ
про постійне удосконалення професійних знань аудиторів України

Це Положення розроблено відповідно до Закону України «Про аудиторську діяльність», Статуту Аудиторської палати України (далі — АПУ), стандартів аудиту, та визначає порядок постійного удосконалення професійних знань аудиторів України.

І. Загальні положення

1. Становлення і розвиток в Україні ринкової економіки вимагає від аудиторів постійно удосконалювати свої професійні знання та практичний досвід.
2. Метою постійного удосконалення професійних знань аудиторів є забезпечення високої якості аудиту та супутніх йому послуг.
3. Аудитори України з метою виконання умов продовження терміну чинності сертифіката щорічно проходять контрольне тестування за підсумками удосконалення своїх професійних знань за сорокагодинними програмами, затвердженими АПУ, у центрах, визначених АПУ.
4. Успішне проходження контрольного тестування за підсумками щорічного удосконалення професійних знань аудиторів у відповідності з цим Положенням є однією з умов продовження терміну чинності сертифіката аудитора.

5. Секретаріат АПУ веде облік (реєстр) аудиторів, які пройшли удосконалення професійних знань аудиторів та успішно склали контрольне тестування.

6. Розмір оплати за забезпечення постійного удосконалення професійних знань аудиторів визначається відповідними Центрами згідно з вимогами чинного законодавства України.

II. Порядок діяльності Центрів, що здійснюватимуть організацію постійного удосконалення професійних знань аудиторів

7. Навчальні заклади, інші організації і центри (далі по тексту Центри), які мають намір здійснювати постійне удосконалення професійних знань аудиторів по затверджених АПУ програмах, укладають з АПУ типову угоду та подають такі документи:

- нотаріально завірениу копію свідоцтва про державну реєстрацію;
- нотаріально завірениу копію довідки про внесення до Єдиного державного реєстру підприємств та організацій України;
- документ, що підтверджує наявність навчальних приміщень (власних або орендованих), забезпечених відповідним обладнанням;
- інформацію про наявність в достатній кількості методичного забезпечення;
- інформацію про викладацький склад (освіта, стаж роботи, місце роботи, підвищення фахової освіти, наявність наукового ступеню та вченого звання).

8. АПУ упродовж 30 календарних днів розглядає подані документи і визнає (або не визнає) Центр таким, що відповідає вимогам для здійснення постійного удосконалення професійних знань аудиторів, і підписує (або не підписує) угоду з таким Центром. Угода укладається на строк не більше одного року і продовжується на наступний рік в тому ж порядку після аналізу діяльності Центру в поточному році. В угоді чи додатках до неї повинні бути вказані програми, за якими конкретний Центр здійснюватиме постійне удосконалення професійних знань аудиторів.

9. Удосконалення професійних знань аудиторів здійснюється у Центрах, з якими АПУ уклала угоди згідно з п. 7 цього розділу.

10. Викладацький склад для постійного удосконалення професійних знань аудиторів формується з числа викладачів та практикуючих аудиторів, що відповідають вимогам АПУ.

11. Групи для здійснення постійного удосконалення професійних знань аудиторів формуються з аудиторів.

12. На регіональному рівні (за виключенням м. Києва та Київської області) може бути не більше одного Центру, який має намір здійснювати постійне удосконалення професійних знань аудиторів. Рішення про укладення угоди з Центром приймається АПУ на конкурсній основі.

III. Програми постійного удосконалення професійних знань аудиторів

13. Програми постійного удосконалення професійних знань аудиторів розробляються Центрами або окремими членами АПУ та затверджуються АПУ. Програми вміщують питання з аудиту, бухгалтерського обліку і фінансової звітності, системи оподаткування, правового забезпечення підприємницької діяльності, аналізу фінансової звітності, математичних методів та фінансового менеджменту в бізнесі.

14. Програми повинні мати назву та посилання на їх укладачів. Програми за своїм обсягом розраховані не менш ніж на 40 академічних годин і повинні вміщувати лекційні, семінарські, практичні заняття та контрольне тестування.

IV. Порядок організації постійного удосконалення професійних знань аудиторів

15. Аудитори здійснюють постійне удосконалення професійних знань починаючи з року, наступного за роком отримання сертифіката. За термін чинності сертифіката аудитор повинен щороку здійснити удосконалення своїх професійних знань за різними програмами та пройти контрольне тестування; одна із зазначених програм повинна включати питання застосування Міжнародних стандартів аудиту.

16. Для проходження удосконалення професійних знань аудитори подають до Центру такі документи:

- клопотання за встановленою формою;
- копію сертифіката аудитора;
- документ про оплату.

Подані документи реєструються у спеціальному журналі.

17. За підсумками удосконалення знань аудитори проходять контрольне тестування для перевірки рівня знань та кваліфікаційної придатності аудитора. Контрольне тестування проводиться Центрами за участю членів АПУ, які забезпечують його об'єктивність.

18. Комісія по проведенню контрольного тестування формується у такому складі:

- 1) член АПУ (представник АПУ) або член РВ АПУ;

(підпункт 1 пункту 18 у редакції рішення

Аудиторської палати України від 11.10.2007 р. № 183/9)

- 2) директор Центру або його заступник;

- 3) один із викладачів.

19. Комісія з сертифікації та удосконалення професійних знань аудиторів АПУ (далі — Комісія АПУ) забезпечує підготовку тестів для проведення контрольного тестування по кожній із програм удосконалення професійних знань аудиторів та затверджує їх.

20. Перед початком тестування Комісія по проведенню контрольного тестування визначає перелік тестів по програмі, за якою здійснювалось удосконалення професійних знань аудиторів, з тестів, затверджених Комісією АПУ.

21. Забезпечення конфіденційності при визначенні переліку тестів є невід'ємною умовою проведення контрольного тестування.

22. Аудитори, які за результатами контрольного тестування набрали 60 та більше балів, вважаються такими, що успішно пройшли контрольне тестування та здійснили удосконалення професійних знань у поточному році.

23. Аудитори, які за результатами контрольного тестування набрали менше ніж 60 балів, мають право пройти повторно контрольне тестування упродовж поточного року.

24. Центри подають до АПУ відомість проведення контрольного тестування, в якій зазначена інформація про аудиторів, які успішно пройшли контрольне тестування. Подана інформація повинна містити: назву програми за якою здійснювалось удосконалення професійних знань аудиторів, строк занять, прізвище, ім'я, по батькові аудитора, номер та дату видачі сертифіката, контактні номери телефонів аудитора і результати контрольного тестування. Відомість підписують усі члени Комісії по проведенню контрольного тестування.

25. Роботи аудиторів після проведення контрольного тестування зберігаються Центрами упродовж одного року.

26. Аудитори, які з поважних причин не пройшли за один рік удосконалення професійних знань, звертаються з заявою до Комісії АПУ, яка має розглянути заяву по суті і внести пропозицію для прийняття відповідного рішення.

V. Інші види постійного удосконалення професійних знань аудиторів

27. В загальний обсяг удосконалення професійних знань аудиторів в межах 40 годин АПУ можуть бути зараховані:

а) публікації у вигляді монографій, підручників чи навчальних посібників з бухгалтерського обліку, контролю, аудиту, економічного аналізу, господарського права для аудиторів, які мають вчені звання та наукові ступені за фахом бухгалтерський облік і аудит (зараховується автору, співавторам в рік видання);

б) публікації у фаховому виданні АПУ журналі «Аудитор України» в обсязі не менше 0,5 авторського аркуша (20000 знаків) на рік. До копії публікації додається письмове рішення члена редакційної колегії журналу. Розрахунок обсягу публікації автором надається самостійно та зараховується автору в рік здійснення публікації;

в) розробки програм постійного удосконалення професійних знань аудиторів у разі їх затвердження АПУ (зараховується автору в рік їх затвердження АПУ);

г) викладання в обсязі не менше 20 годин на рік в Центрах, з якими АПУ уклала угоди для здійснення постійного удосконалення професійних знань аудиторів, згідно з програмами, затвердженими АПУ;

д) складання аудитором іспиту та отримання диплома АССА або CPA в рік його отримання.

28. Визначені в пункті 27 цього розділу види постійного удосконалення професійних знань аудиторів повинні бути підтверджені відповідними документами про їх здійснення та оригіналами або копіями наукових праць (монографія, підручник чи навчальний посібник, довідка про викладання, копія диплома АССА чи CPA).

29. Документи, зазначені в п. 27 цього розділу, аудитори подають в АПУ для їх розгляду та прийняття рішення про видачу свідоцтва про здійснення удосконалення професійних знань.

VI. Свідоцтво про постійне удосконалення професійних знань аудиторів

30. Свідоцтво про постійне удосконалення професійних знань аудиторів є офіційним документом і видається АПУ на підставі поданих Центром документів про успішне проходження аудиторами контрольного тестування.

31. Свідоцтво про постійне удосконалення професійних знань аудиторів підписують Голова Комісії АПУ та Завідувач Секретаріату АПУ.

32. Реєстрацію виданих свідоцтв про постійне удосконалення професійних знань аудиторів веде Секретаріат АПУ.

VII. Прикінцеві положення

33. Контроль за здійсненням постійного удосконалення професійних знань сертифікованих аудиторів здійснює АПУ.

АУДИТОРСЬКА ПАЛАТА УКРАЇНИ

РІШЕННЯ

від 15 листопада 2007 року № 184/4

Про затвердження Порядку застосування до аудиторів (аудиторських фірм) стягнень за неналежне виконання професійних обов'язків

Керуючись статтею 22 Закону України «Про аудиторську діяльність» від 22 квітня 1993 року № 3125-ХІІ (в редакції Закону від 14.09.2006 № 140-V), Аудиторська палата України **вирішила**:

1. Затвердити Порядок застосування до аудиторів (аудиторських фірм) стягнень за неналежне виконання професійних обов'язків (додається).

2. Це рішення набирає чинності з 1 січня 2008 року.

3. Секретаріату АПУ забезпечити оприлюднення цього рішення.

Голова

С. О. Столярова

ЗАТВЕРДЖЕНО

рішенням Аудиторської палати України
від 15 листопада 2007 р. № 184/4

ПОРЯДОК

**застосування до аудиторів (аудиторських фірм) стягнень
за неналежне виконання професійних обов'язків**

Загальні положення

Порядок застосування до аудиторів (аудиторських фірм) стягнень за неналежне виконання професійних обов'язків (далі — Порядок) розроблено відповідно до вимог ст. 22 Закону України «Про аудиторську діяльність», згідно з якою Аудиторській палаті України надано право застосовувати до аудиторів (аудиторських фірм) стягнення за неналежне виконання професійних обов'язків.

Цим Порядком Аудиторська палата України (далі — АПУ) встановлює умови та порядок застосування до аудиторів (аудиторських фірм) стягнень.

Розділ І. Визначення термінів

1. Терміни, викладені в цьому Порядку, вживаються у такому значенні:

1.1. **Аудитор** — фізична особа, яка має сертифікат, що визначає її кваліфікаційну придатність на заняття аудиторською діяльністю на території України.

1.2. **Аудиторська фірма** — юридична особа, створена відповідно до законодавства та включена до Реєстру аудиторських фірм та аудиторів.

1.3. **Дисциплінарна комісія АПУ** — постійно діючий робочий орган АПУ, що складається виключно з членів АПУ, повноваження якого визначаються Положенням про Дисциплінарну комісію АПУ.

1.4. **Дисциплінарне провадження** — процедура розгляду в Дисциплінарній комісії АПУ фактів неналежного виконання аудитором (аудиторською фірмою) професійних обов'язків, та вибір заходів впливу на аудитора (аудиторську фірму) у формі стягнення.

1.5. Неналежне виконання професійних обов'язків — це порушення аудитором (аудиторською фірмою) вимог чинного законодавства України, стандартів аудиту, норм професійної етики аудиторів та рішень АПУ.

1.6. Професійні обов'язки аудитора (аудиторської фірми) — законодавча вимога дотримуватись норм чинного законодавства, стандартів аудиту, затверджених АПУ, норм професійної етики аудиторів, рішень АПУ, які регулюють діяльність аудиторів (аудиторських фірм).

1.7. Порушення не суттєвого характеру — це документально доведені (за результатами зовнішнього контролю якості аудиторських послуг) факти неналежного виконання професійних обов'язків аудитором (аудиторською фірмою), які характеризуються неповним (частковим) дотриманням вимог норм професійної етики та стандартів аудиту, рішень АПУ та (або) призвели до скарги на аудитора (аудиторську фірму) із претензіями на низьку (на думку замовника, користувача або третіх осіб, причетних до мети та предмета надання послуг) якість аудиторських послуг.

1.8. Порушення суттєве — це доведені документально в ході зовнішньої перевірки якості аудиторських послуг або у судовому порядку факти неналежного виконання професійних обов'язків аудитором (аудиторською фірмою), за наслідками чого замовнику (користувачу) аудиторських послуг або третім особам, безпосередньо причетним до мети та предмета надання таких послуг, завдано матеріальної або моральної шкоди.

1.9. Стягнення — захід впливу як міра юридичної відповідальності, що застосовується АПУ до аудитора (аудиторської фірми) в разі неналежного виконання професійних обов'язків.

2. Інші терміни вживаються в цьому Порядку згідно з Законом України «Про аудиторську діяльність», нормативно-правовими актами, прийнятими відповідно до нього, стандартів аудиту та норм професійної етики аудиторів.

Розділ II. Дисциплінарне провадження

1. Дисциплінарне провадження здійснюється відповідно до Положення про Дисциплінарну комісію АПУ. До кола питань дисциплінарного провадження в контексті його предмета входять:

- процедури отримання замовлення на аудиторські послуги,
- офіційні результати надання аудиторських послуг,
- позиціонування суб'єкта аудиту на ринку професійних послуг в Україні (цінова та рекламна політика, аудиторська звітність),
- професійна незалежність аудитора,
- професійні етичні норми та правила, їх застосування в аудиторській практиці;
- практика застосування стандартів аудиту.

2. Не можуть бути предметом дисциплінарного провадження дії або висловлювання суб'єктів аудиту, сутність яких кваліфікується виключно судовими органами за Кримінальним кодексом України або Кодексом України про адміністративні правопорушення. У зв'язку з тим, що якість аудиторських послуг може визначити лише професійна спільнота (в особі АПУ), судові рішення щодо якості аудиторських послуг не є виключною підставою для накладення стягнення на аудитора (аудиторську фірму) — вони потребують перевірки з боку АПУ.

Розділ III. Порядок прийняття АПУ рішення про застосування стягнення

1. Розгляд на засіданні АПУ питань про застосування стягнень до аудиторів (аудиторських фірм) здійснюється за поданням Дисциплінарної комісії АПУ.

2. За порушення норм Закону України «Про аудиторську діяльність», стандартів аудиту, затверджених АПУ, норм професійної етики аудиторів, рішень АПУ, які регулюють аудиторську діяльність, до аудиторів (аудиторських фірм) рішенням АПУ згідно з чинним законодавством можуть бути застосовані такі стягнення:

попередження;

зупинення чинності сертифіката на строк до одного року;
анулювання сертифіката;
виключення з Реєстру аудиторських фірм та аудиторів.

3. При застосуванні до аудитора (аудиторської фірми) стягнення враховується суттєвість порушення професійних обов'язків, їхні наслідки, ступінь вини аудитора (аудиторської фірми) та інші обставини, що впливають на обрання міри відповідальності.

4. За порушення не суттєвого характеру до аудитора (аудиторської фірми) АПУ застосовуються стягнення у вигляді:

попередження;

зупинення чинності сертифіката аудитора на строк до 6 місяців.

5. За суттєві порушення до аудитора (аудиторської фірми) АПУ застосовуються такі стягнення:

зупинення чинності сертифіката на строк від 6 місяців до одного року;

анулювання сертифіката;

виключення з Реєстру аудиторських фірм та аудиторів.

6. Не може бути одночасно накладено на аудитора (аудиторську фірму) два та більше видів стягнень за одне і те ж порушення.

7. За поданням Дисциплінарної комісії АПУ як профілактичний захід може рекомендуватися аудитору, який допустив певні порушення, проходження відповідних курсів підвищення кваліфікації з метою недопущення таких порушень в майбутньому.

8. Стягнення, що накладаються на аудитора (аудиторську фірму), оформлюються рішенням АПУ з письмовим повідомленням аудитора (аудиторську фірму) упродовж 10 днів після дня прийняття рішення.

9. Рішення АПУ про зупинення терміну чинності сертифіката або його анулювання набуває чинності з моменту його оприлюднення та може бути оскаржено в суді.

Наказ
від «__» «__» 200__р. № 1.

**«Про затвердження Системи внутрішнього контролю
 якості професійних послуг та її впровадження
 в практику роботи АФ «XXXX»**

У відповідності з рішеннями Аудиторської палати України, вимогами Міжнародних стандартів аудиту, контролю якості, надання впевненості та етики Міжнародної Федерації Бухгалтерів, прийнятих АПУ як національні, НАКАЗУЮ:

1. Затвердити та ввести в дію з «__» «____» 200__р. Положення з внутрішнього контролю якості професійних аудиторських послуг аудиторської фірми «XXXX».

2. Вимоги цього Положення поширюються на всіх співробітників АФ «XXXX» а також на підрядників чи субпідрядників АФ «XXXX» та обов'язкові до виконання.

3. Відповідальність за здійснення контролю якості послуг, що надає АФ «XXXX» покласти на (посада, прізвище, ім'я по-батькові) *або...* залишаю за собою, *або....* доручити АФ «Даремна Праця» згідно договору від.... №

Керівних АФ «XXXX» С.С. Соломон

На звороті або на додатково прикріпленому аркуші: =====

З наказом та Положенням ознайомлений, вимоги Положення приймаю до обов'язкового виконання

Дата	Посада	Прізвище	Підпис

Система внутрішньо фірмового контролю якості професійних послуг АФ «XXXX»

Для здійснення професійних послуг в сфері аудиторської діяльності встановити наступні правила, принципи та процедури, направлені на забезпечення реальної професійної незалежності та якості аудиторських послуг фірми «XXXX» нашим клієнтам (замовникам).

В своїй професійній діяльності персонал аудиторської фірми «XXXX» та фахівці, що залучаються до роботи за договорами підяду або за цивільно-правовими договорами, визнають можливість наявності певних загроз щодо незалежності професійного судження, дій або висловлювань виконавців аудиторських послуг.

В контексті цієї політики всі виконавці аудиторських послуг вважаються членами групи. До групи з надання послуг входять: керівник групи, штатні працівники фірми «XXXX», які будь яким чином причетні до надання послуг, їх правового, технічного або інформаційного забезпечення і прямо або опосередковано приймають участь у надання послуг і можуть мати, чи мають, можливість створювати ситуації, коли загрози незалежності виникають або можуть виникнути; сторонні особи (фахівці, експерти) які приймають участь у надання аудиторських послуг разом з персоналом АФ «XXXX» або сумісно виконують такі послуги під керівництвом та за відповідальністю АФ «XXXX».

1. Загрози незалежності та процедури їх зменшення.

До загроз незалежності в ході надання професійних послуг слід віднести загрози власного інтересу, загрози власної оцінки, загрози захисту, загрози сімейних стосунків або тісних стосунків з клієнтом, загрози тиску.

Ознаками наявності вказаних загроз вважати наступне:

А) Загроза власного інтересу:

- Наявність власного фінансового, матеріального або іншого майнового інтересу у замовника або його бізнесі у будь якого члена групи з надання послуг замовникові;
- Неналежна залежність аудиторської фірми від розміру винагороди від конкретно-го замовника або занепокоєність щодо втрати винагороди;
- Пропозиції персоналу фірми, задіяного у наданні послуг, щодо працевлаштування у клієнта з таких послуг;
 - Умовна винагорода від замовника за послуги, що надаються;
 - Упередженість щодо замовника в зв'язку з конфліктом власних фінансових інтересів з боку персоналу аудиторської фірми, що надає замовникові послуги або пов'язаних з персоналом осіб.

Процедури зменшення загроз власного інтересу:

- Кожен з членів персоналу аудиторської фірми перед початком виконання (надання) професійних послуг конкретному замовникові зобов'язаний повідомити старшого фахівця (керівника фірми) про наявність таких загроз або дати підписку, що вказаних загроз щодо незалежності по відношенні до клієнта він не має.
- Фахівці, що здійснюють постійний моніторинг замовника, його консультування або керують (куратори) послугами з аутсорсінгу, підлягають ротатції (один раз на 3 роки) з наступним призначенням на цей об'єкт через 2 роки поспіль. В разі неможливості ротатції фахівців, один раз на два роки здійснюється незалежна перевірка роботи персоналу по наданню замовникові аудиторських послуг (*директором аудиторської фірми або відповідальним за контроль якості, або залученим незалежним експертом*).
- В разі пропозиції з боку керівництва або персоналу замовника працівникам фірми щодо майбутнього працевлаштування у замовника, працівник аудиторської фірми зобов'язаний негайно повідомити про це керівника робіт та директора фірми одночасно. В разі згоди працівника аудиторської фірми на таке працевлаштування він, в залежності від важливості завдання що виконує, або знімається з процесу надання послуг, або на

його ділянку назначається додатковий контроль якості з боку відповідальної особи з аудиторської фірми.

- При планування робіт та визначення розміру винагороди відповідальні особи аудиторської фірми зважають на необхідність дотримуватися економічного чинника професійної незалежності що унеможливує наявність одного клієнта, гонорар від якого у звітному періоді більше за 30% від загального гонорару періоду роботи аудиторської фірми. З огляду на можливість важкої фінансової ситуації на ринку аудиторських послуг в разі вказаного випадку по такому замовникові здійснюються керівництвом аудиторської фірми додаткові заходи контролю контролю якості послуг, що надаються.

- Комісійні за передурочення завдань іншим аудиторським фірмам (приватним аудиторам) забороняються. Про те аудиторська фірма може залучати будь яких фахівців та суб'єктів аудиту до співпраці над наданням послуг на основі договорів підряду або спільної діяльності.

- Персоналу фірми та його керівним посадовим особам забороняється вести спільний бізнес або вступати в спільні господарські операції з замовником, якому надаються аудиторські послуги.

- При заключенні угод на надання аудиторських послуг замовникові умовні гонорари не застосовуються.

- Розмір винагороди за послуги аудиторської фірми визначається між її керівництвом та керівництвом (відповідальними особами, керівними органами) замовника. При цьому конкретний розмір винагороди повинен базуватися на реальних витратах на утримання та функціонування фірми, планах щодо її розвитку та визначеного рівня рентабельності. При ціноутворенні аудиторська фірма орієнтується на регіональний та загально український рівень цін на аналогічні послуги з урахуванням складності їх надання та особливостей замовлення у кожному конкретному випадку.

- Аудиторська фірма може використовувати знижки для однотипних завдань та замовлень згідно з прийнятою політикою, яка оприлюднена для замовників її послуг. Відповідальність за політику цін та знижок несе вище керівництво аудиторської фірми і тільки воно приймає управлінські рішення по цьому питанню.

- Цінова політика та політика знижок може розроблятися на кожний рік, доводиться до відома як співробітників аудиторської фірми, та і до потенційних замовників будь яким доступним фірмі способом.

- Персонал фірми, незалежно від його рівня, який має позики або кредити від замовника аудиторських послуг (або його близькі родичі), які отримані не за звичайним порядком а мають виключні преференції, повинен повідомити про це перед початком роботи з замовником. За звичай такі працівники не призначаються на перевірку (надання послуг) кредитора (позикодавця). В разі неможливості усунути такого фахівця від надання послуг з об'єктивних причин, керівництво аудиторської фірми повинно письмово попередити керівництво замовника про це та обговорити з його керівництвом цю ситуацію. Якщо замовник згоден на участь такого фахівця в наданні послуг, то його робота обов'язково додатково контролюється іншою фаховою особою персоналу фірми, яка не задіяна в наданні послуг (або безпосередньо керівником фірми). Письмове повідомлення замовника з переліком прийнятих заходів по збереженню незалежності зберігається в робочих документах аудиторської фірми.

Б) Загроза власної оцінки:

- Послуги надаються замовникові, на якому на посаді керівника або посадової особи, що відповідала за ділянку, що буде перевірятися, в минулому працював хтось з персоналу аудиторської фірми і ця людина призначена на надання послуг (перевірку) саме такому замовникові. При цьому термін або період роботи не має значення.

- Аудиторська фірма здійснює аутсорсінг замовнику в сфері, яка буде перевірятися (бухоблік, податковий облік. бюджетування або фінансове планування, оптимізація податків, тощо).

- Аудиторська фірма попередньо надавала замовнику послуги з постановки задач автоматизованого обліку, розробляла оригінальне або адаптувала типові програмне забезпечення з бухгалтерського обліку та звітності.

Процедури зменшення загроз власної оцінки

В разі наявності вказаних обставин, що створюють загрозу власної оцінки, на аудиторській фірмі:

- Здійснюється розмежування відповідальних осіб та фахівців по видах діяльності.
- Забороняється приймати участь у перевітках або внутрішніх консультування особам, результати роботи (послуг) яких планується перевіряти. В разі відсутності відповідних людських ресурсів аудиторська фірма відмовляється від надання послуг, що мають загрозу власної оцінки.
- При обліку кадрів в аудиторській фірмі збирається інформація про її працівників, їх місце роботи, посади та перелік робіт, які вони виконували за останнім місцем роботи. Це враховується при розстановці виконавців на завдання та при делегуванні доручень на виконання послуг.
- Не призначаються на перевірку персонал, який знаходиться у родинних або сімейних зв'язках і одна з таких осіб є керівником інших;

В) Загроза захисту:

Загрози захисту визнаються в наступних випадках діяльності аудиторської фірми «XXXX»:

- Персонал фірми або його керівництво суб'єктивно заздалегідь, до закінчення перевірки або ознайомлення з ситуацією у замовника, підпорядковує свою думку думці замовника, про що сповіщає останнього;
- Персонал або фірма як юридична особа, публічно рекламує позитивний імідж замовника (його акції, бізнес-плани, політичні уподобання керівництва замовника або його власників, тощо) з посиланням на факт його обслуговування аудиторською фірмою (обізнана сторона);
- Аудиторська фірма за дорученням замовника офіційно захищає його майнові або інші інтереси при вирішенні спірних питань з третіми особами.

Процедури зменшення загроз захисту:

- При наявності конфлікту інтересів аудиторська фірма може, за дорученням замовника, представляти його інтереси в суперечках сторін. При цьому аудиторська фірма зобов'язана захищати не безпосередньо замовника чи його інтереси, а результати власної перевірки його діяльності (наприклад правильність свого аудиторського висновку або експертного заключення);
- При наданні будь якого виду послуг персоналу замовника забороняється ідентифікувати факти у діяльності замовника як беззастережно вірні, особливо у взаємодію з фіскальними або контролюючими державними органами. Аудиторська думка повинна бути нейтральною та об'єктивною, що забезпечується відповідною доказовою базою. З метою зменшення загроз захисту вводиться обов'язкова процедура попереднього читання (*захисту, перевірки*) тексту матеріалів робочих документів, аудиторського звіту та висновку, консультацій тощо відповідальним за контроль якості працівником або керівником фірми.
- Усі документи, що виходять за межі аудиторської фірми та залишаються у її архіві як доказова база результатів наданих послуг обов'язково перевіряються на предмет об'єктивності та неупередженості тексту, що підтверджується додатковою спеціальною візою відповідальної особи за контроль якості або керівника аудиторської фірми;
- Персоналу аудиторської фірми забороняється публічно (прилюдно) виказувати думку про упереджене ставлення до замовника або його керівництва чи засновників третіх осіб в ході надання замовникові аудиторських послуг як в офісі замовника так і за його межами.

Г) Загроза сімейних та особистих стосунків:

Загрози сімейних та особистих стосунків визнаються в наступних випадках діяльності аудиторської фірми «XXXX»:

- Будь хто з персоналу аудиторської фірми має близького родича або знаходиться у близьких стосунках з керівництвом замовника або його посадовими особами, роботу яких буде перевіряти аудиторська фірма;

▪ Колишні працівники аудиторської фірми (*керівники, власники, персонал, тощо*) на початок надання послуг займають посади у замовника послуг та відповідають за предмет майбутньої перевірки;

▪ Посадові особи замовника знаходяться у приятельському зв'язку з персоналом аудиторської фірми (*вчилися разом, разом служили в армії чи працювали на одному підприємстві, однопартійці, друзі з дитинства, мають дружні сімейні стосунки між своїми батьками, дальні чи ближні родичі, тощо*) або отримали (чи регулярно отримують) від персоналу чи керівництва замовника аудиторських послуг у неформальній обстановці подарунки, сувеніри, послуги чи розваги (*регулярне відвідування басейнів чи сауни, казино, поїздки на рибалку на територіях замовника, ремонт власного авто або оселі, тощо*) з суттєвою знижкою чи значною за розміром (у порівнянні з власним доходом) вартістю.

Процедури зменшення загроз особистих стосунків:

▪ загрози та дає зобов'язання своєчасно інформувати керівництво аудиторської фірми про наявність таких обставин до початку надання послуг;

▪ Керівництво аудиторської фірми в разі неможливості маневрування персоналом фахівців, повинно забезпечити додатковий контроль 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.

Д) Загроза тиску:

Загрози тиску визнаються в наступних випадках діяльності аудиторської фірми «XXXX»:

▪ Висловлювання або дії посадових осіб замовника чи третіх осіб з метою зміни змісту аудиторського висновку на користь замовника або його посадових осіб;

▪ Загроза притягнення до відповідальності за чинним законодавством за ненадання аудиторського звіту чи робочих документів державним контролюючим органам або за відмову від співпраці з ними;

▪ Пропозиції з боку керівництва замовника щодо зменшення обсягу послуг, що надаються, або обмеження запланованих до перевірки об'єктів, або скорочення терміну перевірки;

▪ Психологічний тиск на працівників аудиторської фірми (*відмова персоналу замовника від співпраці, ненадання необхідних даних, не створення умов для надання послуг, тощо*) з боку персоналу замовника.

Процедури зменшення загроз тиску:

▪ Працівники аудиторської фірми зобов'язані негайно повідомляти керівництво аудиторської фірми про наявність вказаних загроз втрати незалежності;

▪ Керівництво аудиторської фірми повинно негайно повідомляти керівництво замовника про тиск на аудиторів з боку державних контролюючих органів щодо співпраці з ними по замовнику або про вимогу розкриття конфіденційної інформації про замовника;

▪ Керівництво аудиторської фірми повинно негайно повідомляти керівництво замовника про тиск на аудиторів з боку персоналу замовника з корисливою або неправомірною (протиправною) метою;

▪ Керівництво аудиторської фірми проводить регулярні внутрішні тренінги зі своїм персоналом та фахівцями, що залучаються для перевірок зі сторони, з правил поведінки та знання їх громадянських прав та обов'язків при спілкуванні з державними контролюючими органами коли останні виконують свої службові обов'язки на об'єкта замовника або у офісі аудиторської фірми.

Додаток № 2 до наказу від «20» січня 200_р. № 2 про затвердження системи внутрішнього контролю за якістю послуг, що надає аудиторська фірма «XXXX»

2. Організація моніторингу загроз незалежності у аудиторській фірмі «XXXX»

2.1. Відповідальна за контроль якості посадова особа аудиторської фірми

(*директор, головний аудитор, експерт, тощо*) систематично здійснює огляд обставин, що можуть привести до виникнення загроз незалежності.

2.2. Відповідальна особа здійснює оцінку значущості загроз незалежності та обирає заходи по їх зменшенню або усуненню.

2.3. Відповідальна особа веде документацію (*журнал, файл з розписками працівників, інші*) що підтверджує здійснення заходів по зменшенню загроз незалежності.

2.4. Перед початком надання аудиторських послуг та перед їх закінченням відповідальна особа проводить інструктаж усіх задіяних у наданні послуг працівників з метою ознайомлення та нагадування останнім ознак загроз незалежності. За результатами інструктажу всі задіяні виконавці розписуються у відповідному журналі. Контроль за інструктажем здійснюють керівники аудиторської фірми.

2.5. На початку року керівництво аудиторської фірми розробляє спеціальний перелік замовників з визначенням потенційно можливих загроз незалежності з боку кожного замовника (*групи змовників, видів аудиторських послуг, тощо*) який доводить до відома всім співробітникам під розпис.

2.6. Результати моніторингу загроз незалежності систематично обговорюються серед персоналу виконавців аудиторської фірми та визначаються актуальні шляхи зменшення таких загроз.

2.7. Внутрішній моніторинг загроз незалежності та якості послуг, що надаються здійснюється по кожному замовленню (послуді) в ході її планування та виконання. Для цього у групі виконавців призначається окремий фахівець про що повідомляються всі члени групи.

2.8. Призначення відповідальної особи за моніторинг загроз професійної незалежності здійснюється в кожному конкретному замовленні відповідним наказом по АФ «XXXX»

Додаток № 3 до наказу від «20» січня 200_ р. № 2 про затвердження системи внутрішнього контролю за якістю послуг, що надає аудиторська фірма «XXXX»

3. Система ціноутворення.

3.1. Основа вартості послуг аудиторської фірми «XXXX» **визнається собівартість**, де виокремлюються прямі витрати (гонорари виконавцям) та опосередковані (накладні витрати, витрати на утримання основних засобів, офісу, реклами тощо).

3.2. Основними чинниками розміру вартості замовлення на аудиторські послуги фірми визначено:

- Розмір заробітної плати (винагороди) учасника надання послуг
- Чисельність учасників
- Час, необхідний для якісного надання послуг
- Загальний розмір накладних витрат
- Збільшувачий коефіцієнт за рівень відповідальності за результат
- Збільшувачий коефіцієнт за стислі терміни виконання завдання
- Рівень планової рентабельності діяльності аудиторської фірми
- Знижки що встановлені для клієнтів.

3.3. Допускається зменшення ціни на однотипні послуги на послуги, що надавалися раніше при одночасному збільшенню вартості замовлення за рахунок збільшення видів послуг, що будуть надаватися.

3.4. Встановлюється максимальний розмір зростання вартості на поточний рік — до 25% від минулого року.

3.5. На кожний поточний календарний рік наказом по АФ «XXXX» встановлюються умови знижок (*для різних клієнтів, для різних робіт, тощо*). При цьому знижка на послуги АФ «XXXX» не може бути більше 35% від встановленої базової ціни.

3.6. Застосування знижок не повинне приводити до ситуації, коли вартість, по однотипним послугам, поточного року буде менше ніж аналогічна вартість минулого року.

Додаток № 4 до наказу від «20» січня 200_ р. № 2 про затвердження системи внутрішнього контролю за якістю послуг, що надає аудиторська фірма «XXXX»

4. Система делегування повноважень та внутрішнього консультування

4.1. При прийнятті завдання на аудиторські послуги серед виконавців обов'язково признається старший групи (відповідальний за замовлення).

4.2. Відповідальним за замовлення може бути виключно сертифікований аудитор. При наданні послуг з консультування або аутсорсінгу, керівництво за наданням таких послуг покладається на директора (головного аудитора) фірми.

4.3. Для підвищення якості послуг, що надаються замовниками, в аудиторській фірмі встановлюється відповідальні за внутрішнє консультування — Головний аудитор Яніна Гаркавівна Коннопель.

4.4. На відповідального за консультування співробітників фірми або залучених фахівців покладається обов'язок:

- Забезпечити актуалізацію нормативно-довідкової бази по професійній діяльності;
- Організувати оперативне інформування співробітників щодо змін у чинному законодавстві або інших сферах професійних інтересів аудиторської фірми;
- Проводити оперативне консультування працівників фірми з питань, що виникають в ході надання аудиторських послуг. До таких питань відносити проблеми: а) з обліку та оподаткування; б) в внутрішнього контролю; в) застосування аудиторських процедур; г) достатності аудиторських доказів; д) формулювання аудиторських висновків; та інше....

4.5. Консультування з питань професійної етики покласти на керівника аудиторської фірми — Сігізмунда Себаст'яновича Пересічного.

4.6. Консультування проводити у офісі аудиторської фірми безпосередньо з персоналом фірми у конкретно встановлені дні чи години або по необхідності (за вимогою виконавця).

4.7. Працівник фірми в разі неможливості через будь які причини отримати відповідну або адекватну ситуації у замовника консультацію, зобов'язані негайно повідомити про це керівника аудиторської фірми або відповідальну за контроль якості посадову особу — Головного Аудитора Коннопель Яніну Гаркавівну.

4.8. Забороняється працівникам фірми в ході надання аудиторських послуг отримувати консультації з предмету послуг безпосередньо у персоналу замовника.

4.9. В разі невизначеності ситуації або неможливості її легітимного розв'язання, керівник групи (*або відповідальний за контроль якості, або директор*) збирають збори старших фахівців з метою вирішення проблеми.

4.10. Відповідальний за внутрішнє консультування веде облік питань, що потребують роз'яснення для персоналу і доповідає про їх зміст керівникові фірми. З огляду на суттєвість або повторюваність питань керівник приймає рішення про проведення внутрішнього семінару з актуальних питань аудиту.

4.11. Керівник аудиторської фірми може залучати до консультування своїх працівників третіх осіб — експертів з забезпечення конфіденційності інформації щодо замовника, по ситуації якого виникла необхідність отримання консультації.

4.12. Консультування, навіть регулярне, не може замінювати систему підвищення кваліфікації співробітників аудиторської фірми.

4.13. В разі необхідності керівник групи аудиторів може делегувати свої повноваження, змінювати виконавців по предмету надання аудиторських послуг. При цьому підставою для таких змін та делегувань можуть бути особисті обставини. Вказані зміни та делегування повинні обов'язково узгоджуватися з керівником аудиторської фірми та посадовою особою, відповідальною за контроль якості аудиторських послуг.

Додаток № 5 до наказу від «20» січня 2007 р. № 2 про затвердження системи внутрішнього контролю за якістю послуг, що надає аудиторська фірма «XXXX»

5. Кадрова політика

5.1. Прийняття на роботу у штат аудиторської фірми.

5.1.1. Пріоритет при прийнятті на роботу нового співробітника надається особам, які мають:

- Сертифікат аудитора

- Спеціальну вищу освіту
- Більший стаж роботи аудитором
- Значний досвід роботи у сфері бухгалтерського обліку або контролю
- Знання та навички володіння комп'ютерною технікою та технологіями
- Достатній життєвий досвід
- Навички вільного спілкування та достатній рівень лекторської майстерності
- Високий рівень комунікабельності

5.1.2. Переведення на вищу посаду працівника аудиторської фірми здійснюється за умов, що останній:

- Проявляє ініціативу у розширенні своєї бази знань та бази знань співробітників
- Самостійно за власні кошти підвищує професійну кваліфікацію
- Має досвід керування групою виконавців або досвід персональної відповідальності за ділянку надання послуг

- Не має зауважень щодо трудової дисципліни та дисципліни виконання

5.2. Розмір персональних гонорарів (заробітної плати)

5.2.1. Розмір заробітної плати встановлюється за штатним розкладом диференційовано по посадах.

5.2.2. Диференціація заробітної плати здійснюється в залежності від:

- Наявності сертифіката аудитора
- Наявності інших сертифікатів, що підтверджують рівень професійних знань
- Наявності практичного досвіду
- Рівня відповідальності за ділянку роботи (замовлення)
- Складності завдань, що виконуються.

5.2.3. Диференціація заробітної плати реалізується через встановлену систему надбавок до основної заробітної плати.

5.3. Умови оплати праці, рівень та розмір надбавок, критерії їх вибору оприлюднюються наказом керівником аудиторської фірми щорічно на початку нового року всім співробітникам аудиторської фірми.

Додаток № 6 до наказу від «20» січня 2007 р. № 2 про затвердження системи внутрішнього контролю за якістю послуг, що надає аудиторська фірма «XXXX»

6. Робота з замовниками (клієнтами)

6.1. Відповідальність за роботу з замовниками (клієнтами) покладається на керівника аудиторської фірми «XXXX».

6.2. Аудиторська фірма веде облік замовників (клієнтська база) в розрізі видів замовлень.

6.3. Прийняття нового клієнта здійснюється виключно після отримання про нього достатньої та відповідної інформації про наступне:

- Форма господарювання, власники (реальні та формальні)
- Історія бізнесу (податкова, кредитна, тощо)
- Реальне місце знаходження
- Наявність або відсутність конфлікту інтересів у клієнта
- Потенційні аудиторські ризик при згоді на замовлення
- Вірогідність конфлікту інтересів з професійних питань з персоналом замовника (головний бухгалтер, вище керівництво, тощо)

- Очікувана платоспроможність по завданню, що пропонується до виконання
- Чи працювали у замовника інші аудитори, консультанти
- Наявність конфліктних ситуацій з третіми особами

6.4. Прийняття замовлення здійснюється у наступній послідовності:

6.4.1. Отримання листа –пропозиції чи пропозиції в іншій формі

6.4.2. Направлення керівництву клієнта листа — презентації аудиторської фірми за МСА

6.4.3. Експрес обстеження системи управління клієнта

6.4.4. Узгодження та вибір виду аудиторських послуг, узгодження мети та критеріїв предмету перевірки

6.4.5. Складання Програми перевірки та угоди на надання аудиторських послуг.

6.5. За звичай аудиторська фірма дотримується практики починати надавати аудиторські послуги на наступний день після отримання від клієнта авансу у розмірі не менше 50% загальної вартості робіт.

6.6. Утримання вже існуючих клієнтів (замовників) здійснюється шляхом:

- Розширення виду послуг, що надаються
- Розширення обсягу послуг та їх складності
- Надання постійному клієнтові відповідних знижок

6.7. При наявності кадрових та фінансових можливостей аудиторська фірма здійснює моніторинг ринку потенційних замовників аудиторських послуг та маркетингові дослідження ринку аудиту в регіоні її дислокації. Відповідальний за моніторинг Директор АФ «XXX» Пересічний Сигізмунд Себастьянович.

6.8. В разі наявності попередніх аудиторів у замовника, керівник аудиторської фірми робить все, щоб зустрітись з ними. При цьому він зобов'язаний запросити дозвіл від керівництва замовника на таку зустріч. В ході зустрічі слід в'яснити вузькі місця чи проблемні моменти в господарській та управлінській практиці замовника. В разі відмови йому слід переглянути розмір аудиторського ризику та підстави для погодження на виконання завдання.

6.9. Факт не сплати гонорару замовником попередньому аудитору не є підставою для відмови від замовлення.

6.10. Якщо аудиторська фірма виступає в ролі попереднього аудитора, вона зобов'язана надати відповідну інформацію наступній аудиторській фірмі в межах, визначених керівником фірми або за погодженням з керівництвом замовника.

Додаток № 7 до наказу від «20» січня 2007 р. № 2 про затвердження системи внутрішнього контролю за якістю послуг, що надає аудиторська фірма «XXXX»

7. Конфлікти професійних інтересів та відношення до колег по фаху

7.1. Конфлікт інтересів на аудиторській фірмі.

Під конфліктом інтересів слід розуміти різні підходи або інтерпретації однієї ситуації різними членами групи з надання впевненості або відповідальними за надання послуг. Предметом професійних конфліктів визнаються різні судження персоналу аудиторської фірми щодо:

- Організації та практики обліку у замовника
- Дотримання замовником вимог чинного законодавства
- Правова, економічна або облікова інтерпретація господарського факту або операції
- Методичного забезпечення надання аудиторських послуг та його застосування у конкретній ситуації.

7.2. В будь-якому випадку персонал аудиторської фірми незалежно від його посади у фірмі, повинен мати незалежне професійне судження, яке ґрунтується на достатніх та відповідних доказах щодо предмету перевірки або надання послуг.

7.3. Вирішення професійних конфліктів у аудиторській фірмі здійснюється по посадовій або функціональній підлеглості знизу до гори. Не можна обходити певні визначені щаблі посадової ієрархії у фірмі. За звичай в фірмі приймається наступна практика:

- Звернення до старшого за посадою
- Звернення до відповідального у фірмі за консультування або за контроль якості
- Звернення до керівника фірми.

7.4. При вирішенні професійних конфліктів всі співробітники фірми а також фахівці, що залучаються зі сторони, повинні дотримуватися об'єктивності, неупередженості та поважати право на власну думку інших колег.

7.5. Якщо співробітник вважає, що професійний конфлікт не вирішується на певному рівні, він зобов'язаний про це проінформувати вище керівництво аудиторської фірми.

7.6. В разі особистої незгоди з прийнятим рішенням працівник що приймає участь у перевірці або надані послуг письмово обґрунтовує свою незгоду і передає її відповідальному (старшому групи, керівникові, контролеру якості) для занесення у робочі документи.

7.7. В разі виникнення професійних або етичних чи інших конфліктів інтересів між персоналом аудиторської фірми та персоналом замовника або третіми сторонами, персоналу аудиторської фірми:

- Забороняється приймати участь у розв'язанні внутрішніх конфліктів у замовника
- Забороняється публічно виказувати свою думку серед персоналу замовника щодо причин конфлікту або надавати оцінку діям окремих осіб замовника, перш за все його керівництва
- Слід негайно інформувати відповідальну особу аудиторської фірми про наявність такого конфлікту та можливість створення ним загроз для незалежності аудиторів фірми.

Додаток № 8 до наказу від «20» січня 200__ р. № 2 про затвердження системи внутрішнього контролю за якістю послуг, що надає аудиторська фірма «XXXX»

8. Кадри, кваліфікація, інформаційне забезпечення

8.1. **Кадри.** На аудиторській фірмі ведеться облік кадрів, як штатних, так і сумісників або залучених фахівців.

8.2. По кожному з фахівців персоналу, задіяному у перевірках або надання професійних аудиторських послуг, збирається та зберігається наступна інформація:

- Загальні юридичні відомості
- Базова освіта
- Друга освіта
- Сертифікація (рік отримання, термін чинності)
- Проходження підвищення кваліфікації (коли, де, за якою програмою)
- Об'єкти, на яких працював до роботи в аудиторській фірмі
- Замовники на аудиторські послуги, яких обслуговував (завдання що виконував)
- Наявність загроз незалежності (по окремим змовникам або в цілому)
- Наявність зауважень керівництва (причина зауважень, стягнення)

8.3. По обслуговуючому процес надання аудиторських послуг персоналу, збираються та зберігаються наступні дані:

- Загальні юридичні відомості
- Базова освіта
- Останнє місце роботи, період, посада
- Наявність загроз незалежності (по окремим змовникам або в цілому)
- Наявність зауважень керівництва (причина зауважень, стягнення)

8.4. Кваліфікація.

8.4.1. Кожен фахівець аудиторської фірми, що задіяний у наданні будь яких аудиторських послуг, зобов'язаний щорічно підвищувати власну професійну кваліфікацію, актуалізувати базу професійних знань.

8.4.2. Фахівець може самостійно (за власний кошт) або за допомоги аудиторської фірми здійснювати підвищення кваліфікації шляхом:

- Отримання другої післядипломної вищої спеціальної освіти
- Проходження курсів підвищення кваліфікації за тематикою, яка має відношення до аудиторської діяльності та наданні аудиторських послуг

8.4.3. Фахівець зобов'язаний узгодити програму підвищення кваліфікації та місце проходження з керівником аудиторської фірми.

8.4.4. Фірма вітає отримання за власний рахунок або за власної ініціативи співробітника будь яких документів, що свідчать про підвищення рівня професійних знань.

8.4.5. Керівництво фірми систематично (або після закінчення перевірок чи здачі послуг замовникові) проводить внутрішні семінари чи тренінги серед персоналу фір-

ми з питань визначення загроз незалежності та якості послуг, проблемних питань перевірки, професійної етики, суттєвих новин у правовому полі, методології аудиту та обліку, тощо.

8.5. Фірма сприяє активній участі своїх співробітників у діяльності громадських професійних організаціях аудиторів (*бухгалтерів, внутрішніх аудиторів, тощо*), викладанні у навчальних закладах або на спеціальних курсах чи семінарах з проблем обліку та аудиту.

8.6. Інформаційне забезпечення.

8.6.1. Аудиторська фірма має відповідне інформаційне професійне забезпечення, доступне кожному фахівцеві фірми.

8.6.2. До складу інформаційного професійного забезпечення аудиторської фірми входить:

- Періодичні професійні видання
- Професійна бібліотека
- Стандарти аудиту та Кодекс професійної етики аудитора
- Внутрішні інструкції, правила та стандарти фірми
- Інформаційно-довідкова електронна система

8.6.3. Відповідальність за актуалізацію інформаційного професійного забезпечення покласти на Головного Аудитора АФ «XXXX».

8.6.4. Відповідальному за актуалізацію інформаційного професійного забезпечення систематично інформувати відповідний персонал фірми про новини у інформаційному середовищі професійного аудиту.

8.7. Кожен фахівець аудиторської фірми зобов'язаний проінформувати колег з питань, знання з яких він отримав і які на його думку, важливі для надання якісних аудиторських послуг.

Додаток № 9 до наказу від «20» січня 200__ р. № 2 про затвердження системи внутрішнього контролю за якістю послуг, що надає аудиторська фірма «XXXX»

9. Конфіденційність

9.1. Співробітникам аудиторської фірми «XXXX» забороняється використовувати будь яку інформацію, отриману в ході надання аудиторських послуг замовникові у власних корисливих інтересах або у інтересах третіх осіб.

9.2. Співробітникам аудиторської фірми «XXXX» забороняється передавати власні робочі документи персоналу замовника для їх вивчення або заміни ними своїх документів.

9.3. Надання інформації про результати перевірки чи про надання аудиторських послуг, розкриття робочої документації та аудиторської звітності будь яким третім особам здійснюється виключно з дозволу вищого керівництва аудиторської фірми.

9.4. Всі робочі документи, за переліком згідно МСА, зберігаються виключно в офісі аудиторської фірми. Забороняється залишати робочі документи на будь якому носії інформації на робочому місці у замовника, брати з собою до дому.

В офісі аудиторської фірми робочі документи повинні зберігатися в місцях з обмеженим доступом (шафа під ключ, сейф, тощо) а особисті робочі файли персоналу повинні мати коди для обмеження доступу до них сторонніх або не призначених для цього осіб.

9.5. У фірмі ранжують посадових осіб, які мають право вільного доступу до робочих файлів у ПЕОМ або на машинних носіях інформації. Поточний доступ до робочих файлів протоколюється а протоколи передаються відповідальній за контроль якості особі — Коннопфель Яніні Гаркавівні.

Додаток №10 до наказу від «20» січня 200__ р. № 2 про затвердження системи внутрішнього контролю за якістю послуг, що надає аудиторська фірма «XXXX»

10. Організація надання аудиторських послуг у аудиторській фірмі «XXXX»

10.1. Надання аудиторських послуг обов'язково планується або прогнозується (окрім випадків безпосереднього звернення клієнта). Відповідальність за планування роботи аудиторської фірми покладається на керівника фірми.

10.2. Після виконання усіх процедур, визначених стандартами аудиту по укладенню угоди з замовником на надання аудиторських послуг, керівництво аудиторської фірми проводить нараду з групою виконавців, обраною для надання цих послуг. На нараді працівники аудиторської фірми та залучені співробітники (експерти) інформуються керівництвом фірми про наступне:

- Про вид послуги (надання впевненості, супутні послуги, консультування, аутсорсінг, тощо)

- Про мету завдання, предмет та його критерії
- Про загальний термін виконання завдання та обрану методику
- Про замовника (дислокація, загально економічна та правова інформація, керівний та управлінський персонал, тощо)

- Про аудиторські ризики та загрози незалежності
- Про відповідальних за контроль якості осіб
- Про ділянки роботи для кожного виконавця та терміни виконання робіт

10.3. По закінченню наради всі співробітник розписуються у відповідному журналі (або надають розписку) про розуміння завдання та можливих загроз щодо незалежності на об'єкті замовлення, вимог до якості та конфіденційності інформації.

10.4. Особа, відповідальна за контроль якості на фірмі, здійснює систематичний моніторинг роботи виконавців на предмет якості послуг, що надаються.

10.5. В особливо важливих замовленнях керівництво аудиторської фірми безпосередньо здійснює повторний моніторинг якості послуг, що надаються.

**АУДИТОРСЬКА ПАЛАТА УКРАЇНИ
РІШЕННЯ**

від 23.04.2009 № 201/4

м. Київ

Про Положення про зовнішні перевірки систем контролю якості аудиторських послуг, створених аудиторськими фірмами та аудиторами відповідно до професійних стандартів, законодавчих і нормативних вимог

Керуючись статтею 12 Закону України «Про аудиторську діяльність» від 22 квітня 1993 року № 3125-XII (в редакції Закону від 14.09.2006 № 140-V), з метою здійснення повноважень з організації контролю за якістю аудиторських послуг Аудиторська палата України (далі — АПУ) **ВИРІШИЛА**:

1. Затвердити Положення про зовнішні перевірки систем контролю якості аудиторських послуг, створених аудиторськими фірмами та аудиторами відповідно до професійних стандартів, законодавчих і нормативних вимог (додається).

2. Визнати такими, що втратили чинність:

— Методичні вказівки по перевірці дотримання вимог Закону України «Про аудиторську діяльність» національних нормативів аудиту та кодексу професійної етики аудиторів України, затверджені АПУ 18.05.2001 (протокол засідання № 101);

— Положення про здійснення зовнішніх перевірок якості аудиторських послуг в Україні, затверджене рішенням АПУ від 26.05.2005 № 149/5.2;

— Критерії формування Плану зовнішніх перевірок систем контролю якості аудиторських фірм та аудиторів, затверджені рішенням АПУ від 27.11.2008 № 196/9.1;

— Тимчасовий порядок формування групи уповноважених контролерів, затверджений рішенням АПУ від 18.12.2008 № 197/7.

3. Секретаріату АПУ оприлюднити це рішення.

**Голова
Аудиторської палати України
С.О. Столярова**

**ПОЛОЖЕННЯ ПРО ЗОВНІШНІ ПЕРЕВІРКИ СИСТЕМ КОНТРОЛЮ ЯКОСТІ,
СТВОРЕНИХ АУДИТОРСЬКИМИ ФІРМАМИ ТА АУДИТОРАМИ
ВІДПОВІДНО ДО ПРОФЕСІЙНИХ СТАНДАРТІВ, ЗАКОНОДАВЧИХ
І НОРМАТИВНИХ ВИМОГ**

ЗМІСТ

	Параграф
Вступ	1—4
I. Визначення5	
II. Об'єкт і суб'єкти зовнішніх перевірок систем контролю якості.....	6—20
III. План зовнішніх перевірок систем контролю якості	21—31
IV. Організація та порядок проведення зовнішніх перевірок	32—61
V. Документування зовнішніх перевірок і забезпечення конфіденційності.....	62—77
VI. Розгляд результатів зовнішніх перевірок і розв'язання конфліктів	78—89
VII. Оприлюднення результатів і моніторинг виконання зовнішніх перевірок.....	90—93
VIII. Прикінцеві положення	94—95
Додатки	

Вступ

1. Положення про зовнішні перевірки систем контролю якості аудиторських послуг, створених аудиторськими фірмами та аудиторами відповідно до професійних стандартів, законодавчих і нормативних вимог (далі — Положення) розроблено відповідно до Закону України «Про аудиторську діяльність», Концептуальної основи контролю аудиторської діяльності в Україні та Міжнародних стандартів аудиту, надання впевненості та етики, прийнятих Аудиторською палатою України (АПУ) в якості Національних стандартів аудиту, а також, відповідно до Міжнародного стандарту контролю якості 1 (МСКЯ 1) та Кодексу етики професійних бухгалтерів МФБ (далі — Кодекс етики).

2. Метою цього Положення є забезпечення організації контролю якості аудиторських послуг в Україні шляхом упровадження зовнішніх перевірок систем контролю якості (далі — *зовнішні перевірки*), створених аудиторськими фірмами та аудиторами-підприємцями відповідно до МСКЯ 1 та Положення з національної практики контролю якості 1 «Організація аудиторськими фірмами та аудиторами системи контролю якості аудиторських послуг» (далі — ПНП КЯ 1).

3. Відповідно до МСКЯ 1 та ПНП КЯ 1 усі аудиторські фірми та аудитори — підприємці, (далі — *фірми або суб'єкти аудиторської діяльності*) зобов'язані розробити та впровадити в свою практику таку систему контролю якості, яка б забезпечувала обґрунтовану впевненість у тому, що ці *суб'єкти аудиторської діяльності* та їхній персонал діють відповідно до Міжнародних стандартів аудиту, надання впевненості та етики, Кодексу етики професійних бухгалтерів та законодавчих і нормативних вимог, що регулюють аудиторську діяльність, а висновки (звіти), що надаються *суб'єктами аудиторської діяльності*, відповідають умовам завдання.

4. Це Положення є обов'язковим для всіх *суб'єктів аудиторської діяльності* в Україні та визначає основні вимоги до організації *зовнішніх перевірок* і заходи та процедури щодо їх проведення.

І. ВИЗНАЧЕННЯ

5.У цьому Положенні нижченаведені терміни вживаються в такому значенні:

«*Стандарти завдань*» — міжнародні стандарти, розроблені та затверджені Радою з міжнародних стандартів аудиту та надання впевненості (РМСАНВ), прийняті Аудиторською палатою України в якості Національних стандартів аудиту. До *стандартів завдань* належать Міжнародні стандарти аудиту (МСА), Міжнародні стандарти завдань з огляду (МСЗО), Міжнародні стандарти завдань з надання впевненості (МСЗНВ) та Міжнародні стандарти супутніх послуг (МССП).

«*Професійні стандарти*» — *стандарти завдань*, Кодекс етики, Положення з національної практики, інші документи, затверджені АПУ.

«*Завдання*» — завдання, які виконують фірми відповідно до *стандартів завдань*.

«*Завдання з надання впевненості*» — *завдання*, в якому фірма висловлює висновок, призначений підвищити ступінь довіри визначених користувачів, які не є відповідальною стороною, щодо результату оцінки або визначення предмета завдання за відповідними критеріями.

«*Завдання з аудиту*» — завдання з надання обґрунтованої впевненості, яке виконується згідно з МСА шляхом перевірки фінансової звітності з метою висловлення незалежної думки аудитора про її достовірність у всіх суттєвих аспектах і відповідність вимогам законів України, положень (стандартів) бухгалтерського обліку або інших правил (внутрішніх положень суб'єктів господарювання) згідно із вимогами користувачів.

«*Завдання з обов'язкового аудиту*» — *завдання з аудиту*, обов'язковість проведення якого встановлена Законом України «Про аудиторську діяльність» та іншими законами України.

«*Аудиторські послуги*» — *завдання з надання впевненості*, завдання з супутніх послуг, інші послуги, пов'язані з професійною діяльністю, які можуть надавати *фірми*. Перелік аудиторських послуг визначається АПУ відповідно до *стандартів завдань* та національного законодавства.

«*Система контролю якості*» — це формалізована сукупність принципів, методів і правил, застосовуваних фірмою для здійснення контролю якості аудиторських послуг (політика контролю якості), а також заходи та дії (процедури), які здійснює фірма для впровадження політики контролю якості та моніторингу відповідності системи контролю якості встановленим вимогам.

«*Група з зовнішньої перевірки*» — група контролерів, яка сформована Комітетом з контролю за аудиторською діяльністю та направлена головою АПУ для здійснення *зовнішньої перевірки системи контролю якості суб'єктів аудиторської діяльності*, включених до Плану зовнішніх перевірок, затвердженого АПУ.

«*Реєстр аудиторських фірм та аудиторів*» — база даних, що містить інформацію про аудиторські фірми та аудиторів, які займаються аудиторською діяльністю індивідуально як фізичні особи — підприємці (далі — Реєстр).

«*Фірма*» — аудиторські фірми та аудитори-підприємці, які здійснюють виключно аудиторську діяльність і внесені до Реєстру.

«*Керівник фірми*» — посадова особа, яка здійснює керівництво фірмою відповідно до законодавства й установчих документів та має відповідні повноваження укладати від імені фірми договори (угоди), здійснювати інші правочини, наслідком яких є виникнення зобов'язання з надання *аудиторських послуг*.

«*Керівництво фірми*» — керівник фірми, очолюваний ним виконавчий орган фірми, керівники всіх рівнів фірми.

«*Керівник групи із завдання*» — керівник фірми, головний (старший) аудитор або інша особа на фірмі, яка має сертифікат аудитора України та відповідає за виконання завдання, й надання висновку (звіт) від імені фірми.

«*Група із завдання*» — весь персонал, що виконує завдання, включно з експертами, залученими фірмою у зв'язку з цим завданням.

«*Персонал*» — професіонали, фахівці та молодший персонал з аудиту.

«Професіонали» — керівники кожного з рівнів фірми, які є сертифікованими аудитором України та мають достатній досвід практичної роботи аудитором.

«Фахівці» — співробітники фірми, які мають достатній досвід практичної роботи аудитором і зайняті в наданні аудиторських послуг, крім професіоналів, а також експерти, яких було залучено Фірмою.

«Молодий персонал з аудиту» — співробітники фірми, які не мають достатнього досвіду практичної роботи аудитором та зайняті в наданні аудиторських послуг.

«Клієнт» — суб'єкт господарювання, який уповноважив

фірму надавати аудиторські послуги.

«Документація із завдання» — фіксування, запис виконаної роботи, отриманих результатів і висновків, яких дійшов персонал (іноді використовують такі терміни, як «робочі документи» та «документи»). Документацію з конкретного завдання збирають у файл із завдання.

«Обґрунтована впевненість» — в контексті цього Положення високий, але не абсолютний рівень впевненості.

«Нагляд протягом виконання завдання» — процедури, що здійснюють призначені або залучені керівником аудиторської фірми особи у статусі аудитора для отримання впевненості стосовно того, що завдання виконуються відповідно до професійних стандартів.

«Перевірка контролю якості виконання завдання» — процедури, що розроблені для цілей забезпечення якості результатів виконаних завдань, здійснюються призначеною або залученою керівником фірми особою у статусі аудитора, спрямовані на встановлення ступеня достатності аудиторських доказів, об'єктивності важливих суджень та відповідності висновків, що висловлені групою із завдання за наслідками його виконання. Результати такої перевірки оформлюються звітом, що містить рекомендації керівникові групи з завдання та керівникові фірми для здійснення відповідних коригувань до надання клієнту аудиторського висновку.

«Перевірка завершених завдань» — процедури, що розроблені для цілей моніторингу виконаних завдань та встановлення якості формування остаточного файлу, здійснюються призначеною або залученою керівником фірми особою у статусі аудитора та направлені на отримання доказів щодо дотримання групами з завдання політики та процедур контролю якості фірми.

«Особа, яка перевіряє контроль якості виконання завдання» — керівник Фірми, інша уповноважена або залучена ним особа зі складу професіоналів або відповідно кваліфікована зовнішня особа (група осіб) у статусі аудитора для встановлення ступеня достатності аудиторських доказів, об'єктивності важливих суджень та відповідності висновку (звіту), що висловлені групою із завдання за наслідками його виконання.

«Відповідно кваліфікована зовнішня особа» — особа, яка не є співробітником фірми, має знання та кваліфікацію, що дозволяють їй діяти як керівнику групи із завдання, наприклад, фахівець (який має достатній досвід) іншої Фірми, що може виконувати аудит та огляд фінансової звітності або інші завдання з надання впевненості чи супутніх послуг, або підприємства чи організації, що надає послуги з контролю якості.

«Моніторинг» — процес, що включає в себе розгляд та оцінку системи контролю якості фірми включно з періодичною перевіркою деяких завершених завдань, який має надати Фірмі обґрунтовану впевненість, що її система контролю якості працює ефективно.

Інші терміни, які використовуються в цьому Положенні, слід застосовувати в контексті Стандартів завдань та ПНП КЯ 1.

II. ОБ'ЄКТ ТА СУБ'ЄКТИ ЗОВНІШНІХ ПЕРЕВІРОК

6. Об'єктом зовнішньої перевірки є система контролю якості, впроваджена фірмою відповідно до цього Положення. 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 відповід-

ність до міжнародних стандартів. Зовнішня перевірка є періодичною перевіркою системи контролю якості, включаючи перевірку окремих завершених завдань.

7. Відповідно до МСКЯ 1 та ПНП КЯ 1 система контролю якості фірми має складатися з таких елементів:

- а) відповідальність керівництва за організацію контролю якості на фірмі;
- б) етичні вимоги;
- в) прийняття завдання та продовження співпраці з клієнтом, а також виконання специфічних завдань;
- г) людські ресурси;
- г) виконання завдання;
- д) моніторинг.

8. Метою перевірки відповідності системи контролю якості є забезпечення об'єктивної оцінки таких параметрів:

- а) ступеня дотримання фірмою професійних стандартів, законодавчих і нормативних вимог при наданні аудиторських послуг;
- б) ступеня відповідності розробленої системи контролю якості фірми вимогам МСКЯ 1 та ПНП КЯ 1;
- в) ступеня повноти та обґрунтованості документування, а також фактичного виконання політики та процедур контролю якості фірми на практиці.

9. Зовнішня перевірка контролю якості включає перевірку відповідності всіх елементів системи контролю якості, в тому числі й елемента «виконання завдання», перевірка якого здійснюється тільки щодо завершених завдань. Процес зовнішньої перевірки завершених завдань включає відбір окремих завдань без попереднього погодження з фірмою за критеріями, що повинні враховувати такі чинники як:

- розмір фірми;
- кількість офісів фірми;
- операційні характеристики фірми;
- природа та складність професійної діяльності фірми;
- ризики, які пов'язані з клієнтами та конкретними завданнями фірми.

10. Контроль якості аудиторських послуг здійснює АПУ або, за її рішенням, він може делегуватися іншим українським професійним аудиторським організаціям та об'єднанням.

11. Умовами проведення зовнішньої перевірки системи контролю якості фірми є включення її до Плану зовнішніх перевірок згідно з критеріями, визначеними у розділі III цього Положення, та за наявності фірми у Реєстрі на початок зовнішньої перевірки.

12. Повноваження профільної Комісії АПУ з контролю якості та професійної етики та Комітету з контролю за аудиторською діяльністю щодо їхньої участі в проведенні зовнішніх перевірок визначаються цим Положенням. 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.

13. Група уповноважених контролерів формується з числа сертифікованих аудиторів, які:

- а) мають не менше 5-ти років чинності сертифіката аудитора;
- б) рекомендовані до складу контролерів регіональними відділеннями громадських професійних об'єднань аудиторів або за письмовою рекомендацією не менше ніж 5 сертифікованих аудиторів, що мають стаж роботи яких за фахом не менше 10-ти років;
- в) пройшли відповідну професійну підготовку з питань контролю якості аудиторських послуг;
- г) склали відповідний екзамen шляхом виконання тестових і ситуаційних завдань.

Одна й та сама особа не може надавати рекомендації більше ніж трьом кандидатам у контролери на рік. У разі порушення рекомендованим контролером вимог Кодексу професійної етики або вимог цього Положення та інших рішень АПУ з контролю якості,

особа, що рекомендувала (або відділення професійної громадської організації) позбавляється на майбутнє права на рекомендацію особи контролера.

14. Права уповноваженого контролера.

Уповноважений контролер має право:

- мати власне обгрунтоване судження щодо системи внутрішнього контролю якості;
- у разі необхідності звертатися до співробітників суб'єкта аудиторської діяльності, субпідрядників (співвиконавців) з питань щодо внутрішньої системи контролю якості та її функціонування

- відмовитися від здійснення процедур контролю, якщо персонал або керівництво суб'єкта аудиторської діяльності перешкоджає перевірці;

- відстоювати власну думку щодо оцінки системи внутрішнього контролю якості, яку він перевіряв, перед Комісією АПУ з контролю якості та професійної етики на засіданні АПУ (у разі необхідності).

15. Обов'язки уповноваженого контролера.

Контролер зобов'язаний:

- здійснювати контрольні процедури з обов'язковим дотриманням вимог цього Положення, відповідних стандартів аудиту та Кодексу професійної етики; унеможлилювати власну інтерпретацію їхніх вимог і положень;

- у першу чергу звертати увагу на контроль якості за послугами, які мають суспільне значення (обов'язковий аудит згідно з чинним законодавством, огляд фінансової звітності);

- чітко формулювати та повністю розкривати всі виявлені невідповідності та надавати конкретні рекомендації щодо їх усунення, з урахуванням обставин роботи аудиторської фірми (аудитора — підприємця);

- мати обгрунтовані докази власної думки, унеможлилювати персоналізації відповідалних осіб, не створювати підґрунтя для конфлікту інтересів у аудиторській фірмі за результатами своїх дій;

- зберігати повну конфіденційність щодо виявлених невідповідностей та оцінки результатів системи внутрішнього контролю якості. (Цей пункт не поширюється відносно представників Комісії АПУ з контролю якості та членів АПУ яких контролер повністю інформує);

- демонструвати доброзичливість і толерантність до персоналу суб'єкта аудиторської діяльності, який перевіряється.

Контролеру забороняється:

- досліджувати чи намагатися отримати будь-яким іншим способом інформацію, яка не стосується системи внутрішнього контролю якості в суб'єкта аудиторської діяльності.

- надавати рекомендації чи поради за додаткову винагороду у будь якій формі (гроші, преференції, тощо).

- надавати рекомендації щодо змін у персональному складі виконавців суб'єкта аудиторської діяльності (або співвиконавців) та надавати оцінку професійним якостям співробітників суб'єкта аудиторської діяльності, що перевіряється.

Для реалізації своїх прав та обов'язків у відповідності з наданими АПУ уповноваженнями, контролер може вивчати (досліджувати) документи, вказані у п.55 цього Положення, направляти запити до виконавців (співвиконавців) з питань перевірки, здійснювати (за обгрунтованої потреби та з дозволу керівництва суб'єкта аудиторської діяльності) відповідно до мети перевірки внутрішнє тестування виконавців аудиторських послуг.

Уповноважений контролер не може здійснювати зовнішню перевірку суб'єкта аудиторської діяльності того регіону, в якому він зареєстрований.

16. Відбір претендентів на включення до групи уповноважених контролерів здійснює Комітет з контролю. Аудитор, який виявив бажання стати уповноваженим контролером, подає до Комітету з контролю наступні документи:

а) заяву й анкету встановленого зразка;

б) копію сертифіката аудитора;

в) копії свідоцтв про удосконалення професійних знань аудиторів за останні 3-и роки;

г) завірену керівником фірми виписку з трудової книжки або довідку, яка підтверджує досвід практичної роботи аудитором не менше 3-х років;

г) лист-рекомендацію керівника фірми, в якій працює претендент, з підтвердженням згоди керівника фірми на надання аудитору визначеного обсягу часу (не менше 200 годин на рік) аудитору для виконання функцій уповноваженого контролера (аудитори, які займаються аудиторською діяльністю індивідуально як фізичні особи — підприємці, надають лист, в якому гарантують можливість виділення визначеного обсягу часу для виконання вказаних функцій).

Копії документів завіряються або керівником фірми, в якій працює претендент, або власноручно аудитором-претендентом, який займається аудиторською діяльністю індивідуально як фізична особа — підприємець.

17. На підставі отриманих документів Комітет АПУ з контролю за аудиторською діяльністю формує групу з претендентів для проведення попереднього тестування претендентів з метою визначення їхньої професійної компетентності. Попереднє тестування передбачає виконання не менше ніж 100 (сто) тестових завдань, що за змістом повинні охоплювати основні положення професійних стандартів. Дата проведення попереднього тестування визначається Комітетом АПУ з контролю за аудиторською діяльністю та доводиться до відома всіх претендентів не пізніше ніж за 15 днів до дати такого тестування. Попереднє тестування здійснюється Комітетом АПУ з контролю за аудиторською діяльністю на періодичній основі та проводиться по мірі формування групи з претендентів у кількості не менше 10 осіб.

18. За результатами попереднього тестування претенденти, які успішно відповіли не менше ніж на 70 відсотків тестових завдань, зараховуються до групи з підготовки уповноважених контролерів. Тренінг-семінари з групами підготовки уповноважених контролерів проводяться за спеціальними програмами, розробленими Комітетом АПУ з контролю за аудиторською діяльністю, які повинні включати питання щодо контролю якості аудиторських послуг і методики проведення зовнішніх перевірок в обсязі не менше 24 академічних годин. Дата проведення відповідного тренінг-семінару визначається Комітетом АПУ з контролю за аудиторською діяльністю та доводиться до відома членів групи з підготовки уповноважених контролерів не пізніше ніж за 15 днів до початку проведення. Тренінг-семінари проводяться Комітетом АПУ з контролю за аудиторською діяльністю на періодичній основі по мірі формування групи з підготовки уповноважених контролерів у кількості не менше 15 осіб.

19. Після закінчення відповідного тренінг-семінару Комітет АПУ з контролю за аудиторською діяльністю організовує складання екзамену шляхом виконання тестових і ситуаційних завдань, в обсязі не менше 50-ти тестових завдань та 2-х ситуаційних завдань. Вказаний екзамен проводиться під контролем членів профільної Комісії АПУ з контролю якості та професійної етики та/або інших членів АПУ за рішенням Голови АПУ. Результати екзамену затверджуються протоколом засідання профільної Комісії АПУ з контролю якості та професійної етики та доводяться до відома його учасників протягом 30 календарних днів із дати проведення екзамену.

20. За результатами екзамену члени групи з підготовки уповноважених контролерів, які за свої екзаменаційні роботи отримали не менше ніж 70 балів зі 100 максимально можливих, зараховуються до групи уповноважених контролерів. Персональний та кількісний склад групи уповноважених контролерів і зміни до нього затверджуються протоколом засідання профільної Комісії АПУ з контролю якості та професійної етики та оприлюднюються на сайті АПУ.

21. Після затвердження персонального та кількісного складу групи уповноважених контролерів Комітет АПУ з контролю за аудиторською діяльністю з кожним уповноваженим контролером укладає відповідний договір (угоду) щодо умов і порядку участі уповноваженого контролера в зовнішніх перевітках.

22. У разі, якщо до складу групи уповноважених контролерів зараховані директор аудиторської фірми чи аудитор-підприємець, у договорі на участь у зовнішніх перевітках передбачається умова проведення першочергової перевірки дотримання ними системи контролю якості на практиці.

23. Аудитор може бути виключений зі складу групи уповноважених контролерів:
- а) за власним бажанням шляхом подання до Комітету АПУ з контролю за аудиторською діяльністю відповідної заяви;
 - б) якщо він не брав участі у зовнішніх перевірках протягом календарного року або, якщо його участь у зовнішніх перевірках складала менше 40 годин за календарний рік;
 - в) за результатами співбесіди з членами профільної Комісії АПУ з контролю якості та професійної етики, проведення якої обумовлено поданням від керівництва Комітету АПУ з контролю за аудиторською діяльністю інформації щодо неналежної професійної компетентності цього аудитора під час виконанням ним функцій уповноваженого контролера;
 - г) за рішенням профільної Комісії АПУ з контролю якості та професійної етики у випадку наявності задокументованих доказів порушень цим аудитором стандартів завдань, норм професійної етики, законодавчих і нормативних вимог при здійсненні зовнішніх перевірок;
 - г) якщо він не пройшов щорічне удосконалення професійних знань аудиторів за програмами, що включають питання з контролю якості аудиторських послуг;
 - д) у разі накладення на нього АПУ стягнень у вигляді призупинення на півроку дії сертифіката аудитора чи анулювання його.

III. ПЛАН ЗОВНІШНІХ ПЕРЕВІРОК СИСТЕМ КОНТРОЛЮ ЯКОСТІ

24. Зовнішні перевірки систем контролю якості суб'єктів аудиторської діяльності здійснюються на періодичній основі шляхом проведення перевірок кожного суб'єкта аудиторської діяльності не рідше одного разу на шість років.

25. Щорічні зовнішні перевірки проводяться у відповідності до Плану зовнішніх перевірок, який затверджується на наступний рік не пізніше дати чергового засідання АПУ у листопаді поточного року та оприлюднюється до кінця поточного року на сайті АПУ та у офіційних виданнях АПУ.

26. План зовнішніх перевірок на наступний рік формується за даними Реєстру поточного року з урахуванням аналітичної інформації, отриманої за результатами аналізу звітів аудиторських фірм (аудиторів) про виконані роботи (надані послуги) (форма № 1 — аудит) за попередній рік, та з врахуванням результатів моніторингу аудиторської діяльності за поточний рік.

27. Враховуючи періодичність зовнішніх перевірок, до Плану зовнішніх перевірок на наступний рік включається одна шоста частина від загальної кількості суб'єктів аудиторської діяльності, яка визначається згідно з Реєстром поточного року, та суб'єкти аудиторської діяльності, перелік яких визначається АПУ за результатами моніторингу аудиторської діяльності в поточному році.

28. Кількість суб'єктів аудиторської діяльності, які будуть включені до Плану зовнішніх перевірок від регіону (далі — квота регіону), визначається шляхом множення відношення кількості суб'єктів аудиторської діяльності регіону до їхньої загальної кількості по Україні на загальну кількість суб'єктів аудиторської діяльності, визначених згідно з п.27 цього Положення.

29. У межах квоти регіону визначається конкретний перелік суб'єктів аудиторської діяльності від регіону (далі — перелік від регіону), які включаються до Плану зовнішніх перевірок. Перелік від регіону формується за результатами відбору суб'єктів аудиторської діяльності на підставі значень інтегрального коефіцієнта в порядку зменшення, тобто до переліку від регіону в межах квоти регіону включаються ті суб'єкти аудиторської діяльності, які мають більше значення інтегрального коефіцієнта ніж інші. Інтегральний коефіцієнт розраховується на підставі даних звітів за формою № 1 — аудит за попередній рік шляхом ділення суми добутків загальної кількості замовлень із конкретного виду завдання та фактичного обсягу наданих послуг за цим видом завдання та діленням на відповідний нормуючий коефіцієнт для кожного виду завдань. Значення нормуючих коефіцієнтів для кожного виду завдань і приклад розрахунку інтегрального коефіцієнта наведено в додатку 1 до цього Положення.

30. До переліку від регіону в наступних роках не включаються суб'єкти аудиторської діяльності, які пройшли зовнішні перевірки в попередніх роках та отримали позитивну оцінку їх систем контролю якості в порядку, визначеному цим Положенням. До переліку від регіону понад квоту регіону можуть включатися суб'єкти аудиторської діяльності, рішення про включення яких до Плану зовнішніх перевірок прийняла АПУ за результатами моніторингу аудиторської діяльності таких суб'єктів у поточному році.

31. Новостворені суб'єкти аудиторської діяльності, які були внесені до Реєстру вперше у поточному році, будуть включені до Плану зовнішніх перевірок в порядку, визначеному у п.25 цього Положення, з урахуванням року, за який такий суб'єкт аудиторської діяльності вперше надав АПУ звіт за формою № 1 — аудит. Суб'єкти аудиторської діяльності, що були створені у поточному році шляхом реорганізації діяльності інших суб'єктів аудиторської діяльності та є їхніми правонаступниками, відповідно до їхньої заяви на адресу АПУ можуть бути включені до Плану зовнішніх перевірок на наступний рік року за результатами діяльності в минулому році таких реорганізованих суб'єктів аудиторської діяльності.

32. Суб'єкти аудиторської діяльності, які не отримали позитивної оцінки їх системи контролю якості в порядку, визначеному цим Положенням, будуть включені до Плану зовнішніх перевірок у наступних роках на загальних підставах відповідно до вимог розділу III цього Положення.

33. Проект Плану зовнішніх перевірок на наступний рік відповідно до вимог розділу III цього Положення формується Комітетом АПУ з контролю за аудиторською діяльністю та надається на розгляд профільній Комісії АПУ з контролю якості та професійної етики не пізніше 31 жовтня поточного року. Профільна Комісія АПУ з контролю якості та професійної етики на своєму черговому засіданні розглядає та, в разі необхідності, доопрацьовує проект Плану зовнішніх перевірок і пропонує його для затвердження на черговому засіданні АПУ у листопаді поточного року.

34. Після затвердження АПУ План зовнішніх перевірок на наступний рік до 31 грудня поточного року оприлюднюється в офіційному виданні АПУ «Аудитор України» та розміщується на веб-сайті АПУ. Після цього Комітет з контролю за аудиторською діяльністю деталізує цей план у квартальні плани зовнішніх перевірок з урахуванням оптимального використання наявних ресурсів АПУ для проведення таких перевірок і погоджених термінів проведення зовнішніх перевірок із кожним суб'єктом аудиторської діяльності, що включений до Плану зовнішніх перевірок. Погодження термінів проведення зовнішніх перевірок здійснюється до 20 січня року, в якому має відбутися перевірка. В разі непогодження окремими суб'єктами аудиторської діяльності цих термінів в указаний строк Комітет з контролю за аудиторською діяльністю самостійно планує проведення зовнішніх перевірок цих суб'єктів. Квартальні плани зовнішніх перевірок затверджуються Головою АПУ до 31 січня року, в якому має відбутися перевірка, та є обов'язковими для виконання всіма суб'єктами зовнішніх перевірок. У разі відмови суб'єкта аудиторської діяльності від проведення зовнішньої перевірки АПУ має право застосувати до нього стягнення в порядку, визначеному цим Положенням та іншими нормативними документами АПУ.

IV. ОРГАНІЗАЦІЯ ТА ПОРЯДОК ПРОВЕДЕННЯ ЗОВНІШНІХ ПЕРЕВІРОК

35. Організація та забезпечення проведення зовнішніх перевірок здійснюється Комітетом з контролю за аудиторською діяльністю шляхом:

- а) формування групи з проведення зовнішньої перевірки;
- б) відповідного планування проведення зовнішніх перевірок;
- в) нагляду за роботою групи з проведення зовнішньої перевірки;
- г) консультування членів групи з проведення зовнішньої перевірки зі складних та спірних питань та розгляду й вирішення суперечностей між ними;
- г) своєчасної підготовки звітів за результатами проведення зовнішніх перевірок та належного інформування членів профільної Комісії АПУ з контролю якості та професійної етики про результати зовнішніх перевірок.

36. Відповідно до затверджених квартальних планів зовнішніх перевірок з метою забезпечення проведення зовнішньої перевірки конкретного суб'єкта аудиторської діяльності Комітет АПУ з контролю за аудиторською діяльністю формує групу з проведення зовнішньої перевірки. До складу такої групи можуть бути включені як штатні працівники Комітету АПУ з контролю за аудиторською діяльністю, так і залучені аудитори-контролери з групи уповноважених контролерів. Керівником групи з зовнішньої перевірки може бути виключно штатний працівник Комітету АПУ з контролю за аудиторською діяльністю.

37. Персональний та кількісний склад групи з проведення зовнішньої перевірки визначається та затверджується головою Комітету АПУ з контролю за аудиторською діяльністю не пізніше ніж за 30 календарних днів до дати початку проведення зовнішньої перевірки. Група з проведення зовнішньої перевірки не може складатися менше ніж з двох осіб.

38. При формуванні персонального складу групи з проведення зовнішньої перевірки голова Комітету з контролю повинен враховувати дані обліку завантаженості штатних працівників Комітету АПУ з контролю за аудиторською діяльністю та аудиторів-контролерів з групи уповноважених контролерів з метою визначення наявності у цих осіб достатнього часу для належного виконання ними відповідної зовнішньої перевірки.

39. Під час визначення та до моменту затвердження персонального складу групи з проведення зовнішньої перевірки кожен із кандидатів у члени такої групи повинен письмово поінформувати голову Комітету АПУ з контролю за аудиторською діяльністю про факти і обставини, що можуть заважати цій особі під час проведення зовнішньої перевірки діяти чесно, об'єктивно, з належним професійним скептицизмом, а також що можуть свідчити про наявність конфлікту інтересів. За наявності вказаних фактів і обставин голова Комітету з контролю за аудиторською діяльністю не має права включати кандидата у члени групи з проведення зовнішньої перевірки.

40. Після затвердження персонального складу групи з проведення зовнішньої перевірки керівник цієї групи протягом не більше ніж 5 робочих днів з дати затвердження з метою планування зовнішньої перевірки повинен сформував попередній файл, що міститиме інформацію про суб'єкта аудиторської діяльності, який підлягатиме перевірці. Зокрема, цей попередній файл може містити (включати) таку інформацію та документи:

- копії документів, які були подані суб'єктом аудиторської діяльності до АПУ для внесення його до Реєстру;
- копії звітів за формою № 1 — аудит за три попередні роки;
- матеріали моніторингу, який здійснюється АПУ;
- інша інформація, яка є в АПУ щодо зазначеного суб'єкта аудиторської діяльності.

41. За результатами аналізу даних з попереднього файлу керівник групи з проведення зовнішньої перевірки планує зовнішню перевірку. План зовнішньої перевірки складається з графіка та програми проведення конкретної зовнішньої перевірки, а також переліку типових документів, які мають бути підготовлені під час її проведення.

42. Процес планування зовнішньої перевірки повинен бути завершений не пізніше ніж за 22 календарні дні до дати початку її проведення. План з проведення зовнішньої перевірки, затверджується головою Комітету АПУ з контролю за аудиторською діяльністю. За результатами планування зовнішньої перевірки керівник групи з зовнішньої перевірки може запропонувати голові Комітету АПУ з контролю за аудиторською діяльністю внести зміни до персонального та кількісного складу групи з проведення зовнішньої перевірки. Остаточне рішення з цього питання з врахуванням вимог п.п.35 і 36 цього Положення голова Комітету АПУ з контролю за аудиторською діяльністю повинен прийняти не пізніше ніж за 21 календарний день до дати початку проведення зовнішньої перевірки.

43. Комітет АПУ з контролю за аудиторською діяльністю шляхом письмового листування з суб'єктом аудиторської діяльності не пізніше ніж за 10 календарних днів до дати початку проведення зовнішньої перевірки:

- узгоджує конкретні терміни перевірки;
- повідомляє про осіб — контролерів, яких планується залучити до перевірки;
- надсилає суб'єкту аудиторської діяльності попередню анкету (форма якої наведена в додатку 2 до цього Положення) та перелік документів, які слід підготувати до перевірки.

44. Направлення на перевірку має містити наступну інформацію:

- а) назву суб'єкта аудиторської діяльності, який підлягає зовнішній перевірці, та дані, що чітко ідентифікують суб'єкта аудиторської діяльності;
- б) дату початку проведення зовнішньої перевірки та дату її закінчення;
- в) склад групи з проведення зовнішньої перевірки;
- г) мету та загальні умови проведення зовнішньої перевірки відповідно до вимог цього Положення;

д) перелік документів, які суб'єкт аудиторської діяльності повинен підготувати на момент проведення зовнішньої перевірки.

45. Направлення на перевірку складається на офіційному бланку АПУ, в двох примірниках, підписується Головою АПУ та скріплюється печаткою АПУ.

46. Після отримання направлення на перевірку керівництво суб'єкта аудиторської діяльності має право відхилити особу будь-якого з членів групи з проведення зовнішньої перевірки на обгрунтованих підставах (наприклад, конфлікт інтересів, не відповідність вимогам цього Положення). Обгрунтована незгода щодо персонального складу групи з проведення зовнішньої перевірки має бути надіслана суб'єктом аудиторської діяльності листом до Комітету АПУ з контролю за аудиторською діяльністю не пізніше ніж за 5 днів до дати початку проведення зовнішньої перевірки. Ненадходження цієї незгоди в указаний термін свідчить про погодження складу групи з проведення зовнішньої перевірки суб'єктом аудиторської діяльності.

47. Керівництво суб'єкта аудиторської діяльності, що перевіряється, в ході перевірки також має право обгрунтовано вимагати заміни члена групи з проведення зовнішньої перевірки з причин порушення останнім норм професійної етики чи вимог цього положення. Комітет АПУ з контролю за аудиторською діяльністю після з'ясування обставин повинен виконати вимогу суб'єкта аудиторської діяльності.

48. Члени групи з проведення зовнішньої перевірки з другим примірником направлення на перевірку мають прибути за фактичним місцезнаходженням суб'єкта аудиторської діяльності, що перевіряється, в день, визначений датою початку проведення зовнішньої перевірки. Перенесення дати початку проведення зовнішньої перевірки за наявності обгрунтованих підстав можливе за ініціативою суб'єкта аудиторської діяльності, що перевіряється, не більше ніж на 3 календарні дні. Дата початку проведення зовнішньої перевірки у випадках, які унеможливають проведення перевірки за незалежних від суб'єкта аудиторської діяльності, що перевіряється, обставин (у разі захворювання, смерті керівника, тощо), узгоджується таким суб'єктом аудиторської діяльності з Комітетом АПУ контролю за аудиторською діяльністю окремо. Факт перенесення дати початку проведення зовнішньої перевірки повинен бути погоджений аудиторською фірмою (приватним аудитором) не пізніше ніж за 5 календарних днів до попередньо запланованої дати початку проведення зовнішньої перевірки.

49. У випадку, якщо суб'єкт аудиторської діяльності, що перевіряється, за своїм фактичним місцезнаходженням не має постійного офісу, то він з метою забезпечення проведення зовнішньої перевірки у погоджені терміни зобов'язаний орендувати тимчасовий офіс та повідомити його адресу Комітету АПУ з контролю за аудиторською діяльністю не пізніше ніж за 3 дні до дати початку проведення зовнішньої перевірки.

50. Після прибуття групи з проведення зовнішньої перевірки до офісу суб'єкта аудиторської діяльності, що перевіряється, керівник цієї групи надає керівнику суб'єкта аудиторської діяльності другий примірник направлення на перевірку. Керівник суб'єкта аудиторської діяльності, що перевіряється, робить на цьому примірнику запис про факт прибуття групи з проведення зовнішньої перевірки та повертає його керівнику групи. В перший день проведення зовнішньої перевірки члени групи з проведення зовнішньої перевірки надають керівнику суб'єкта аудиторської діяльності, що перевіряється, власноруч засвідчену копію зазначеної у п.81 цього Положення заяви-зобов'язання з конфіденційності (форма якої наведена в додатку 3 до цього Положення), а також, на письмову вимогу керівника суб'єкта аудиторської діяльності, що перевіряється, з дотриманням порядку, викладеного у п.82 цього Положення, складають і надають керівнику суб'єкта аудиторської дія-

льності, що перевіряється, зобов'язання про нерозголошення комерційної таємниці такого суб'єкта аудиторської діяльності (або аналогічний за змістом документ).

51. Проведення зовнішньої перевірки здійснюється групою з зовнішньої перевірки відповідно до графіка зовнішньої перевірки та програми проведення конкретної зовнішньої перевірки. Програма проведення конкретної зовнішньої перевірки розробляється на етапі планування зовнішньої перевірки та повинна містити питання, наведені у типовій програмі (додаток 4 до цього Положення).

Керівник групи з зовнішньої перевірки може вносити відповідні зміни до програми проведення конкретної зовнішньої перевірки в процесі її проведення тільки за погодженням з головою Комітету АПУ з контролю за аудиторською діяльністю.

52. Термін проведення зовнішньої перевірки залежить від розміру суб'єкта аудиторської діяльності, що перевіряється, кількості його офісів, складності виконуваних ним завдань. Граничний термін виконання зовнішньої перевірки не може перевищувати 10 днів, а безпосередньо в офісі суб'єкта аудиторської діяльності — 5 днів.

53. Зовнішня перевірка суб'єкта аудиторської діяльності здійснюється з метою отримання обґрунтованої впевненості, що політика і процедури, застосовувані цим суб'єктом при здійсненні контролю якості аудиторських послуг, є відповідними та дотримуються на практиці.

54. Програма зовнішньої перевірки повинна, зокрема, містити такі питання:

а) дотримання суб'єктом аудиторської діяльності, що перевіряється, вимог Закону України «Про аудиторську діяльність» щодо умов здійснення аудиторської діяльності;

б) наявність письмового документа з викладеною політикою та процедурами контролю якості, які застосовує суб'єкт аудиторської діяльності, наявність розроблених і прийнятих внутрішньофірмових стандартів, інших внутрішньофірмових документів, які регламентують питання контролю якості;

в) дослідження внутрішньофірмових документів системи контролю якості в цілому й вираження думки про її відповідність;

г) оцінку дотримання суб'єктом аудиторської діяльності, що перевіряється, етичних вимог;

д) оцінку відповідності політики та процедур щодо людських ресурсів, зокрема щодо забезпечення компетентності та професійного розвитку;

е) 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);

ж) оцінку інших чинників, що впливають на відповідність системи контролю якості.

55. При здійсненні зовнішньої перевірки можуть вивчатися такі документи:

- 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.

56. Для перевірки якості виконання окремого завдання використовується спеціальний контрольний аркуш (зразок наведено в додатку 5 до цього Положення).

57. Відбір завдань для зовнішньої перевірки повинен ґрунтуватися на комплексній оцінці ризику аудиторської практики суб'єкта аудиторської діяльності, що перевіряється. Для цього виконується аналіз роботи суб'єкта аудиторської діяльності протягом періоду, що перевіряється. Крім того, при відборі завдань для зовнішньої перевірки мають ураховуватися такі фактори ризику:

- завдання в галузях, пов'язані з необхідністю залучення відповідних фахівців (експертів) у цій галузі;
- великі й складні завдання, а також завдання, пов'язані з високим ризиком;
- завдання, що викликають великий суспільний інтерес;

- завдання, що вперше виконуються;
- завдання в галузях, які раніше не перевірялися й не аналізувалися;
- завдання, після закінчення виконання яких видається модифікований аудиторський висновок.

58. Відбір завдань для перевірки здійснюється членом групи з зовнішньої перевірки із загальної сукупності завдань, таким чином, щоб ця вибірка була репрезентативна й задовольняла досягненню цілей перевірки, викладених у цьому Положенні. Відібрані завдання повинні відноситися до усього періоду, що перевіряється.

59. Для кожного відбраного для перевірки завдання складається коротка характеристика й присвоюється індекс, що фіксується в робочих документах групи з зовнішньої перевірки. В подальшому як допоміжний метод розпізнавальної системи в перевірці використовується індекс завдання або його коротка характеристика. Використання коротких характеристик завдання рекомендується для довідкових цілей протягом всієї перевірки.

60. До початку проведення перевірки по кожному відбраному завданню потрібно отримати остаточні файли із завдання (вони мають бути доступними членам групи з проведення зовнішньої перевірки після прибуття в офіс суб'єкта аудиторської діяльності, що перевіряється).

61. Характер, обсяг і час процедур зовнішньої перевірки, які застосовуються членами групи з проведення зовнішньої перевірки, повинні відповідати обставинам перевірки і є питаннями професійного судження членів групи з проведення зовнішньої перевірки. Під час зовнішньої перевірки зокрема застосовуються такі процедури:

- перевірка записів і документів;
- запити керівництву суб'єкта аудиторської діяльності, що перевіряється;
- опитування персоналу суб'єкта аудиторської діяльності, що перевіряється;
- спостереження;
- аналітичні процедури.

62. Керівництво суб'єкта аудиторської діяльності, що перевіряється, повинно довести до відома персоналу інформацію щодо проведення зовнішньої перевірки, демонструвати доброзичливе ставлення до членів групи з зовнішньої перевірки, заохочувати працівників до співпраці із членами групи з зовнішньої перевірки.

63. Персонал суб'єкта аудиторської, що перевіряється, діяльності зобов'язаний:

- створити членам групи з зовнішньої перевірки умови для виконання покладених на них АПУ завдань;

- не перешкоджати отриманню необхідної інформації. Не вводити членів групи з зовнішньої перевірки у оману шляхом фальсифікації даних або іншими способами;

- поважати честь та гідність членів групи з зовнішньої перевірки;

- максимально врахувати усі рекомендації членів групи з зовнішньої перевірки.

Керівництву та персоналу суб'єкта аудиторської діяльності, що перевіряється, або співвиконавцям, членам Комітету АПУ з контролю за аудиторською діяльністю та членам АПУ, забороняється здійснювати у будь-якій формі тиск на членів групи з зовнішньої перевірки з метою зміни своєї думки щодо системи внутрішнього контролю якості, яку вони перевіряли.

64. На етапі завершення зовнішньої перевірки системи контролю якості керівник групи з зовнішньої перевірки узагальнює отриману інформацію, обґрунтовує висновки щодо відповідності перевіреної системи контролю якості встановленим вимогам, а також повідомляє попередні результати перевірки керівнику суб'єкта аудиторської діяльності, що перевіряється. При цьому керівник групи з зовнішньої перевірки зобов'язаний повідомити керівнику суб'єкта аудиторської діяльності, що перевіряється, і обговорити з ним:

- хід проведеної перевірки;
- істотні зауваження;
- відзначені сильні й слабкі сторони в системі контролю якості суб'єкта аудиторської діяльності, що перевіряється;
- пропозиції щодо вдосконалення роботи.

65. Під час обговорення керівник групи з зовнішньої перевірки повідомляє керівнику суб'єкта аудиторської діяльності, що перевіряється, загальну форму складання майбутнього звіту й обговорює з ним попередній зміст звіту.

66. Спільні питання, які можуть виникати у членів групи з проведення зовнішньої перевірки, або між керівником цієї групи та керівником суб'єкта аудиторської діяльності, що перевіряється, вирішуються шляхом консультацій з головою Комітету АПУ з контролю за аудиторською діяльністю або, за потреби, з членами профільної Комісії АПУ з контролю якості та професійної етики, іншими членами АПУ.

V. ДОКУМЕНТУВАННЯ ЗОВНІШНІХ ПЕРЕВІРОК І ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ КОНФІДЕНЦІЙНОСТІ

67. Група з зовнішньої перевірки зобов'язана належним чином задокументувати процес проведення зовнішньої перевірки з метою підтвердження виконаної роботи. Документація, що відноситься до зовнішньої перевірки, містить:

- а) опис запланованих заходів і дій;
- б) опис та зміст процедур з проведення зовнішньої перевірки;
- в) оцінку дотримання суб'єкта аудиторської діяльності, що перевіряється, Професійних стандартів, законодавчих і нормативних вимог, відповідності застосування системи контролю якості;
- г) опис виявлених недоліків та рекомендації щодо їх виправлення та подальшого уникнення;
- д) звіти за результатами виконання зовнішньої перевірки.

68. Форма, зміст та обсяг документації з зовнішньої перевірки залежить від таких чинників:

- а) розмір суб'єкта аудиторської діяльності, що перевіряється, природа та складність її бізнесу, організаційної структури;
- б) ризики, які пов'язані з клієнтами суб'єкта аудиторської діяльності, що перевіряється, та конкретними завданнями;
- в) характер процедур, які слід виконати;
- г) важливість отриманих доказів під час проведення зовнішньої перевірки;
- д) характер та обсяг ідентифікованих недоліків;

69. Прикладами відповідної документації з зовнішньої перевірки можуть бути контрольні листки, тести, огляди, запити, протоколи зустрічей, тощо.

70. За результатами зовнішньої перевірки системи контролю якості та обговорення їх з керівником суб'єкта аудиторської діяльності, що перевіряється, група з зовнішньої перевірки складає і представляє на розгляд голові Комітету АПУ з контролю за аудиторською діяльністю звіт за наслідками зовнішньої перевірки системи контролю якості (далі — звіт з перевірки).

71. Звіт з перевірки повинен бути підготовлений керівником групи з зовнішньої перевірки протягом 5-ти робочих днів від дати завершення зовнішньої перевірки.

72. Звіт з перевірки повинен містити такі елементи (розділи):

- заголовок,
- адресат,
- вступний розділ;
- описовий розділ;
- фактичні результати зовнішньої перевірки (в тому числі, виявлені невідповідності між системою внутрішнього контролю якості та вимогами до неї за МСА та Кодексом професійної етики, підсумкову оцінку стану системи внутрішнього контролю якості професійних аудиторських послуг);
- рекомендації щодо коригувальних дій, які повинно вжити керівництво суб'єкта аудиторської діяльності, що перевіряється;
- підпис голови Комітету АПУ з контролю за аудиторською діяльністю та керівника групи з зовнішньої перевірки.

73. Дата звіту з перевірки має відповідати календарній даті, станом на яку членами групи з зовнішньої перевірки отримані й оцінені всі необхідні та наявні документи і відомості, пов'язані з проведенням зовнішньої перевірки, а також повністю завершені будь-які та всі процедури перевірки.

74. Голова Комітету АПУ контролю за аудиторською діяльністю протягом 3-х днів розглядає і підписує звіт з перевірки та передає по одному примірнику звіту з перевірки та проекту висновку щодо відповідності системи контролю якості встановленим вимогам (далі — Висновок щодо відповідності системи контролю) до профільної Комісії АПУ з контролю якості та професійної етики та керівнику суб'єкта аудиторської діяльності, що перевіряється.

75. Керівник суб'єкта аудиторської діяльності, що перевіряється, за потреби, може протягом 3-х днів після отримання звіту з перевірки направити до Комісії АПУ з контролю якості та професійної етики лист із запереченням або незгодою з результатами перевірки

76. Усі особи, які відповідно до цього Положення залучаються до процесу проведення зовнішньої перевірки і у зв'язку з цим отримують доступ до відповідних документів і відомостей, повинні забезпечити конфіденційність інформації, яка стане їм відома у зв'язку зі здійсненням своїх повноважень.

77. Для контролера встановлюють нижче наведений перелік конфіденційної інформації, яку йому забороняється оприлюднювати у будь-якій спосіб та у будь-якій формі. Посилання на конфіденційні дані заборонені й для написання звіту про результати перевірки. Ці дані можуть

оприлюднюватися тільки з письмового дозволу суб'єкта аудиторської діяльності, що перевірявся, для розв'язання конфлікту інтересів при розгляді результатів перевірки.

До конфіденційної інформації в контексті цього Положення належить:

- перелік замовників суб'єкта аудиторської діяльності;
- порядок ціноутворення професійних послуг (погодинні ставки, методика визначення вартості, надбавки та знижки), їх вартість;
- зміст офіційних результатів надання аудиторських послуг;
- зміст робочих документів суб'єкта аудиторської діяльності;
- методологія та техніка перевірок або надання інших професійних послуг;
- особисті дані виконавців і співвиконавців, у т.ч. розмір їхніх гонорарів (доходів);

78. Конфіденційна інформація може бути відкрита уповноваженому контролеру в ході перевірки або стати відома з документів, які він досліджує, але вона не є обов'язковою для перевірки.

79. Порушення конфіденційності контролером розглядається Дисциплінарною комісією АПУ як суттєве порушення Кодексу професійної етики з відповідним порядком притягнення до відповідальності та накладення на аудиторів стягнень, прийнятих АПУ.

80. Зазначені у п. 76 цього Положення особи зобов'язані впродовж 3-х років зберігати у таємниці та не допускати розголошення інформації й відомостей, що стали їм відомі у зв'язку із участю у проведенні зовнішньої перевірки; не розголошувати та не використовувати отриману інформацію у будь-який спосіб та для будь-яких цілей, окрім тих, що пов'язані з виконанням їх функціональних обов'язків.

81. Усі співробітники Комітету АПУ з контролю за аудиторською діяльністю, які в будь-який спосіб залучаються до процесу проведення зовнішньої перевірки зобов'язані один раз на рік складати і підписувати заяви-зобов'язання щодо нерозголошення конфіденційної інформації, до якої вони отримують доступ у зв'язку зі здійсненням своїх повноважень із фіксацією в цих заявах-зобов'язаннях переліку такої конфіденційної інформації. Форма заяви-зобов'язання щодо нерозголошення конфіденційної інформації наведена у додатку 3 до цього Положення.

82. Складання зазначених у п.81 цього Положення заяв-зобов'язань про нерозголошення конфіденційної інформації не виключає складання додатково особами, які входять до складу групи з зовнішньої перевірки, на письмову вимогу керівника суб'єкта аудиторської діяльності, що перевіряється, зобов'язання про нерозголошення комерційної таємниці (або аналогічного за змістом документа). Необхідними умовами складання таких зобов'язань (або аналогічних за змістом документів) є наявність у суб'єкта аудитор-

ської діяльності, що перевірявся, на момент початку перевірки затверджених у встановленому порядку і чинних переліку відомостей, що становлять комерційну таємницю, форми зобов'язання про нерозголошення комерційної таємниці, положення про комерційну таємницю, а також ознайомлення під підпис осіб, які входять до складу групи з зовнішньої перевірки, із названими документами.

83. Зобов'язання щодо конфіденційності та невикористання інформації не поширюються на загальнодоступну інформацію, а також на відповідні державні органи, яким така інформація повинна надаватися відповідно до чинного законодавства.

84. Комітет АПУ з контролю за аудиторською діяльністю повинен забезпечити зберігання документації з зовнішньої перевірки протягом періоду не менше 6-ти років від дати звіту з перевірки.

85. Протягом періоду зберігання документації із зовнішньої перевірки Комітет АПУ з контролю за аудиторською діяльністю зобов'язаний забезпечити:

- можливість доступу до документації із зовнішньої перевірки;
- запис змін, які було внесено до документації із зовнішньої перевірки;
- доступ уповноваженим сторонам (наприклад, членам профільної Комісії АПУ з контролю якості та професійної етики) для проведення моніторингу виконання зовнішніх перевірок або інших цілей.

86. Конкретні заходи та дії щодо зберігання документації із зовнішньої перевірки розробляє та впроваджує Комітет АПУ з контролю за аудиторською діяльністю.

VI. РОЗГЛЯД РЕЗУЛЬТАТІВ ЗОВНІШНІХ ПЕРЕВІРОК ТА РОЗВ'ЯЗАННЯ КОНФЛІКТІВ

87. Профільна Комісія АПУ з контролю якості та професійної етики протягом тижня розглядає отриманий від голови Комітету АПУ з контролю за аудиторською діяльністю звіт з перевірки, проект висновку та лист (за наявності) керівника суб'єкта аудиторської перевірки, що перевірявся, затверджує висновок щодо відповідності системи контролю (далі — Висновок), готує та представляє на обговорення або Дисциплінарної комісії АПУ, а після цього на засіданні АПУ, або (якщо рішення не носить негативного характеру) — безпосередньо на засіданні АПУ проект рішення за наслідками перевірки.

88. Комісія АПУ з контролю якості та професійної етики може затвердити такі види висновків щодо відповідності системи контролю:

- позитивний;
- позитивний з окремими зауваженнями;
- умовно-позитивний;
- негативний;
- про відсутність системи контролю якості.

89. Позитивний висновок надається за умови впровадження суб'єктом аудиторської діяльності, що перевірявся, відповідної системи контролю якості, яка забезпечує обґрунтовану впевненість у тому, що сама фірма та її персонал діють у відповідності до Міжнародних стандартів аудиту, надання впевненості та етики, Кодексу етики професійних бухгалтерів та законодавчих і нормативних вимог, що регулюють аудиторську діяльність, а висновки (звіти), що надаються фірмою, відповідають умовам завдання.

90. Позитивний висновок з окремими зауваженнями надається, коли суб'єкт аудиторської діяльності, що перевірявся, в цілому запровадив систему контролю якості, але система має окремі несуттєві недоліки чи слабкості, для усунення яких не потрібен великий обсяг робіт та багато часу.

91. Умовно-позитивний висновок надається, коли суб'єкт аудиторської діяльності, що перевірявся, в цілому запровадив відповідну систему контролю якості, але виявлені під час зовнішньої перевірки недоліки чи слабкості системи контролю якості можуть бути усунені шляхом застосування заходів, розробка та впровадження яких потребує суттєвого обсягу робіт та багато часу. Наприклад, суттєві недоліки контролю якості під час виконання завдань з обов'язкового аудиту.

92. Негативний висновок надається, коли запроваджена суб'єктом аудиторської діяльності, що перевірявся, система контролю якості в цілому не відповідає МСКЯ 1 та ПНП КЯ 1.

93. Висновок про відсутність системи контролю надається, коли суб'єкт аудиторської діяльності, що перевірявся, не створив систему контролю якості.

94. АПУ на своєму черговому засіданні за результатами розгляду висновків приймає відповідне рішення. В разі наявності позитивного висновку або позитивного висновку з окремими зауваженнями АПУ приймає рішення, що суб'єкт аудиторської діяльності, що перевірявся, успішно пройшов зовнішній контроль якості професійних послуг. У цьому випадку йому видається свідоцтво про відповідність системи контролю якості.

95. Якщо за наслідками зовнішньої перевірки суб'єкту аудиторської діяльності, що перевірявся, надано умовно-позитивний висновок, за рішенням АПУ для нього визначається термін (не менше 6 місяців) для вжиття відповідних заходів з метою усунення недоліків чи слабкостей системи контролю якості. Після закінчення вказаного терміну Комітет АПУ з контролю за аудиторською діяльністю перевіряє усунення недоліків суб'єктом аудиторської діяльності, що перевірявся, і надає Комісії АПУ з контролю якості та професійної етики проект нової редакції висновку. Комісія АПУ з контролю якості та професійної етики за наслідками розгляду готує та представляє АПУ новий проект рішення, що приймається на черговому засіданні АПУ.

96. За умови надання негативного висновку суб'єкт аудиторської діяльності, що перевірявся, вважається таким, що не пройшов зовнішню перевірку. За рішенням АПУ для нього визначається термін (не менше 12 місяців) для вжиття відповідних заходів з метою усунення суттєвих недоліків чи суттєвих слабкостей системи контролю якості. Такий суб'єкт аудиторської діяльності включається до Плану зовнішніх перевірок на наступний рік.

97. У разі повторного отримання умовно-позитивного або негативного висновку АПУ інформує громадськість через ЗМІ та адресно, а також відповідні державні регуляторні органи про ризик отримання неякісних аудиторських послуг від певних суб'єктів аудиторської діяльності в Україні.

98. За умови відсутності системи контролю якості суб'єкт аудиторської діяльності підлягає виключенню з Реєстру.

99. Витяг з рішення АПУ щодо відповідності чи невідповідності системи контролю якості суб'єкта аудиторської діяльності впродовж 5-ти календарних днів з дати набуття чинності відповідного рішення АПУ надсилається Секретаріатом АПУ суб'єкту аудиторської діяльності, що перевірявся.

VII. ОПРИЛЮДНЕННЯ РЕЗУЛЬТАТІВ ТА МОНІТОРИНГ ВИКОНАННЯ ЗОВНІШНІХ ПЕРЕВІРОК

100. Комісія АПУ з контролю якості та професійної етики регулярно узагальнює всі зауваження та рекомендації за результатами зовнішнього контролю якості і оприлюднює їх на сайті АПУ та в офіційному виданні — журналі «Аудитор України» один раз на пів року.

101. Оприлюднення результатів зовнішніх перевірок шляхом публікації в офіційному виданні АПУ та розміщенні на сайті АПУ переліку суб'єктів аудиторської діяльності, які отримали свідоцтво про відповідність системи контролю якості, здійснюється один раз на календарний рік не пізніше 31 січня року, наступного за роком, в якому проводилися зовнішні перевірки цих суб'єктів аудиторської діяльності.

102. Інформація про суб'єктів аудиторської діяльності, які отримали свідоцтво про відповідність системи контролю якості, надається АПУ уповноваженим державним органам, які відповідно до чинного законодавства, ведуть окремі реєстри аудиторів.

103. Аналіз результатів зовнішніх перевірок включається в щорічний звіт, який АПУ подає до Кабінету Міністрів України.

104. Не менше ніж раз на рік профільна Комісія АПУ з контролю якості та професійної етики проводить моніторинг діяльності Комітету АПУ з контролю за аудиторською

кою діяльністю щодо проведення ним зовнішніх перевірок. Моніторинг передбачає перевірку виконання Комітетом з контролю за аудиторською діяльністю окремих завершених зовнішніх перевірок шляхом аналізу документації із зовнішніх перевірок, а також обґрунтованості звітів за результатами проведення цих зовнішніх перевірок.

VIII. ПРИКІНЦЕВІ ПОЛОЖЕННЯ

105. Фінансування проведення зовнішніх перевірок здійснюється АПУ за рахунок надходжень, визначених чинним законодавством та Статутом АПУ, в порядку, що визначається АПУ.

106. У контексті цього Положення до 1 жовтня 2013 року для визначення тривалості періоду, що перевіряється, необхідно за дату початку цього періоду використовувати дату, з якої набрало чинності ПНП КЯ 1, а саме, 1 жовтня 2007 року, а за дату закінчення — дату, з якої розпочинається зовнішня перевірка суб'єкта аудиторської діяльності. В подальшому, тривалість періоду, що перевіряється, становитиме 6 років — від дати завершення попередньої зовнішньої перевірки до дати початку наступної зовнішньої перевірки.

107. Це Положення набуває чинності з 1 травня 2009 року.

108. Це Положення не поширюється на здійснення перевірок матеріалів скарг, що надійшли на суб'єктів аудиторської діяльності.

109. На період з 2009 по 2013 роки зовнішні перевірки контролю якості аудиторських послуг поширюються виключно на послуги з виконання завдань з аудиту та огляду.

**Значення нормуючих коефіцієнтів
та приклад розрахунку інтегрального коефіцієнта
для метою формування Плану зовнішніх перевірок**

Таблиця 1

ЗНАЧЕННЯ НОРМУЮЧИХ КОЕФІЦІЄНТІВ ЗА ВИДАМИ АУДИТОРСЬКИХ ПОСЛУГ

Види аудиторських послуг	Відповідно до коду рядка звіту за формою № 1 — аудит	Значення нормуючого коефіцієнта
Обов'язковий аудит фінансової звітності	111	1000
Ініціативний аудит фінансової звітності	112	1100
Огляд історичної фінансової інформації	113	1200
Завдання з надання впевненості, що не є аудитом чи оглядом історичної фінансової інформації	114	1500
Супутні послуги	120	2000
Інші професійні послуги	130	2500
Організаційне та методичне забезпечення аудиту	140	2000

Приклад розрахунку інтегрального коефіцієнта

Розрахунок інтегрального коефіцієнта здійснюється відповідно до п.29 Положення на підставі даних звітів за формою № 1 — аудит за попередній рік як сума добутоків, визначених шляхом множення загальної кількості замовлень з конкретного виду завдання на фактичний обсяг наданих послуг за цим видом завдання та діленням на відповідний нормуючий коефіцієнт для кожного виду завдань, наведений вище в таблиці 1. Приклад ілюстративного розрахунку інтегрального коефіцієнта наведено нижче в таблиці 2.

Таблиця 2

Назва показників	Код рядка	Кількість замовлень (угол), одиниць	Фактичний обсяг наданих послуг (без ПДВ), тис. грн.	Значення нормуючого коефіцієнта	Значення інтегрального коефіцієнта $6 = 3 \times 4 / 5$
Обов'язковий аудит фінансової звітності	111	20	250	1000	5,00
Ініціативний аудит фінансової звітності	112	22	210	1100	4,20
Огляд історичної фінансової інформації	113	5	25	1200	0,10
Завдання з надання впевненості, що не є аудитом чи оглядом історичної фінансової інформації	114	8	75	1500	0,40
Супутні послуги	120	20	140	2000	1,40
Інші професійні послуги	130	30	240	2500	2,88
Організаційне та методичне забезпечення аудиту	140	6	68	2000	0,20
Сумарне значення інтегрального коефіцієнта за всіма видами аудиторських послуг					14,19

Попередня анкета проведення перевірки системи контролю якості

за період з _____ до _____

1.1. Загальні відомості про суб'єкт аудиторської діяльності, який підлягає перевірці:

Повне найменування: _____

Скорочене найменування: _____

Юридична адреса: _____

Поштова адреса: _____

Прізвище, ім'я, по батькові керівника _____

Номер сертифіката аудитора, керівника: _____

Свідоцтво про державну реєстрацію: № _____ видано _____
(ким видано), _____ (дата видачі), Внесені зміни № _____ від _____

Свідоцтво про внесення до реєстру аудиторських фірм та аудиторів

Є членом: (перелічити найменування професійні об'єднання членами яких є суб'єкт аудиторської діяльності) _____

№ п/п	Питання	Відповідь	Чи були зміни у контрольному періоді?	
			Так	Ні
1.	Загальна кількість штатних співробітників на дату закінчення періоду контролю,			
	у тому числі сертифікованих аудиторів			
2.	Кількість штатних співробітників, які приймали участь в аудиторських перевірках у контрольному періоді			
3.	Загальна кількість проведених аудиторських перевірок за контрольний період			
4.	Загальна кількість договорів на здійснення супутніх та інших послуг за контрольний період			

5.	Список сертифікованих аудиторів:					
	№	П.І.Б.	Серія сертифіката	Номер сертифіката	Строк закінчення дії	Членство в аудиторських профоб'єднаннях (яких?)
	1.					
	2.					
	3.					
					

Розділ 2. Професійна діяльність

Які види послуг здійснює суб'єкт аудиторської діяльності						
№п/п	Види послуг	Так	Ні	У т.ч. обов'язковий	Примітки	
1.	Завдання з надання впевненості:					
1.1.	Аудит історичної фінансової інформації, зокрема фінансової звітності.					
1.2.	Огляд історичної фінансової інформації, зокрема фінансової звітності.					
1.3.	Завдання з надання впевненості, що не є аудитом чи оглядом історичної фінансової інформації.					
1.3.1.	Оцінка (перевірка) ефективності (відповідності) системи внутрішнього контролю (аудиту).					
1.3.2.	Оцінка (перевірка) ефективності (відповідності) використання виробничих потужностей.					
1.3.3.	Оцінка (перевірка) ефективності (відповідності) функціонування системи управління.					
1.3.4.	Оцінка (перевірка) ефективності (відповідності) системи матеріального стимулювання та оплати праці персоналу.					
1.3.5.	Оцінка (перевірка) ефективності (відповідності) систем управління персоналом.					
1.3.6.	Оцінка (перевірка) ефективності (відповідності) інформаційних систем (технологій).					
1.3.7.	Оцінка (перевірка) ефективності систем інформаційної безпеки діяльності підприємств.					
1.3.8.	Оцінка (перевірка) ефективності (відповідності) систем корпоративного управління.					
1.3.9.	Оцінка відповідності діяльності підприємства вимогам законодавства (податкового, митного, господарського та ін.).					
1.3.10.	Оцінка (перевірка) відповідності вимогам законодавства управлінських рішень або окремих господарських операцій.					
1.3.11.	Економічні експертизи (у тому числі судової за наявності відповідної атестації судового експерта).					
1.3.12.	Оцінка вартості активів (у тому числі незалежна за наявності кваліфікаційного свідчення оцінювача).					
1.3.13.	Оцінка (тестування) надійності системи бухгалтерського обліку.					
1.3.14.	Оцінка (тестування) відповідності рівня професійних знань персоналу, задіяного у фінансово-господарській діяльності.					

Які види послуг здійснює суб'єкт аудиторської діяльності					
№п/п	Види послуг	Так	Ні	У т.ч. обов'язковий	Примітки
1.3.15.	Здійснення на замовлення розрахунків (економічний, фінансовий, стратегічний та інші види аналізу) для оцінки стану та результатів господарської діяльності.				
1.3.16.	Перевірка прогнозної фінансової інформації.				
1.3.17.	Інші завдання, які виконуються як завдання з надання впевненості.				
1.3.10.	Оцінка (перевірка) відповідності вимогам законодавства управлінських рішень або окремих господарських операцій.				
1.3.11.	Економічні експертизи (у тому числі судова за наявності відповідної атестації судового експерта).				
1.3.12.	Оцінка вартості активів (у тому числі незалежна за наявності кваліфікаційного свідоцтва оцінювача).				
1.3.13.	Оцінка (тестування) надійності системи бухгалтерського обліку.				
1.3.14.	Оцінка (тестування) відповідності рівня професійних знань персоналу, задіяного у фінансово-господарській діяльності.				
1.3.15.	Здійснення на замовлення розрахунків (економічний, фінансовий, стратегічний та інші види аналізу) для оцінки стану та результатів господарської діяльності.				
1.3.16.	Перевірка прогнозної фінансової інформації.				
1.3.17.	Інші завдання, які виконуються як завдання з надання впевненості.				
2.	Супутні послуги, визначені Міжнародними стандартами супутніх послуг:				
2.1	Завдання з виконання погоджених процедур стосовно фінансової інформації.				
2.2.	Завдання з підготовки фінансової інформації.				
3.	Інші послуги, пов'язані з професійною діяльністю аудиторів (аудиторських фірм), визначені Законом України «Про аудиторську діяльність»:				
3.1.	Ведення бухгалтерського обліку.				
3.2.	Складання фінансових звітів.				
3.3	Відновлення бухгалтерського обліку.				
3.4.	Консультації з питань бухгалтерського обліку та фінансової звітності.				
3.4.1.	Обрання облікової політики.				
3.4.2.	Встановлення та дотримання методології бухгалтерського обліку.				
3.4.3.	Організація бухгалтерського обліку; консолідація фінансової звітності.				
3.4.4.	Трансформація звітності за іншою, ніж застосовувана, концептуальною основою.				
3.4.5.	Інші види консультацій з питань обліку та звітності.				
3.5.	Консультації з питань системи внутрішнього контролю.				
3.6.	Консультації з питань оподаткування, у тому числі з організації податкового обліку та податкової звітності.				
3.7.	Складання податкових декларацій та звітів.				

Які види послуг здійснює суб'єкт аудиторської діяльності					
№п/п	Види послуг	Так	Ні	У т.ч. обов'язковий	Примітки
3.8.	Консультації з питань застосування інформаційних технологій.				
3.9.	Консультації з інших питань управління та ведення бізнесу.				
3.9.1.	Правове забезпечення прийняття (або результатів прийняття) управлінських рішень щодо зміни форм власності, форм господарювання, функцій власності, легітимності окремих господарських операцій тощо.				
3.9.2.	Організаційне забезпечення управління — структуризація, реструктуризація, перебудова, розробка нової системи обліку, внутрішнього контролю, внутрішнього аудиту, управління в цілому, розробка внутрішніх інструкцій для посадових осіб, внутрішніх стандартів корпоративного управління тощо.				
3.9.3.	Інформаційне забезпечення управління — консультування з питань вибору програмних продуктів або технічної бази з автоматизації обліку та внутрішнього контролю (аудиту), розробка схем документообігу, форм внутрішніх документів і напрямів інформаційних потоків в системі управління; проведення тренінгів, семінарів з питань обліку, оподаткування, правового забезпечення та організації управління, безпеки бізнесу тощо.				
3.9.4.	Управління грошовими потоками, інвестиційної політики.				
3.10.	Розробка для замовника документів, необхідних для легалізації, організації та здійснення господарської діяльності (статуту, накази, внутрішні норми та правила, посадові інструкції, документи системи стимулювання персоналу тощо).				
3.11.	Проведення професійних тренінгів для бухгалтерів та керівників з питань, що належать до професійної компетенції аудиторів.				
3.12.	Представлення інтересів замовника з питань обліку, аудиту, оподаткування в державних органах, організаціях або в суді.				
3.13.	Інші види аудиторських послуг, надання яких не суперечить стандартам аудиторської діяльності, Кодексу професійної етики аудитора та які не заборонені чинним законодавством України, рішеннями Аудиторської палати України.				
4	Організаційне та методичне забезпечення аудиту.				
4.1.	Розробка і видання методичних матеріалів (вказівок, рекомендацій, практичних посібників, внутрішніх стандартів, програмного забезпечення тощо).				
4.2.	Проведення професійних тренінгів для практикуючих аудиторів.				
4.3.	Здійснення заходів з контролю якості аудиторських послуг.				

Керівник суб'єкта аудиторської діяльності

(П.І.Б.)

200_p

МП

ЗАЯВА-ЗОБОВ'ЯЗАННЯ

**про нерозголошення конфіденційної інформації
до якої отримано доступ у зв'язку із проведенням
зовнішніх перевірок систем контролю якості аудиторських послуг**

Підстави для заповнення:

- ст.505, 506 Цивільного кодексу України від 16.01.2003 р. № 435-IV;
- ст. 30 Закону України «Про інформацію» від 02.10.1992 р. № 2657-XII
- частина перша п. 74 «Положення про зовнішні перевірки систем контролю якості, впроваджених аудиторськими фірмами та аудиторами відповідно до професійних стандартів, законодавчих та нормативних вимог», рішення АПУ № _____ від __. __.2009 р.

У зв'язку з тим, що я, _____
(П. І. Б. повністю; паспорт громадянина України серія номер дата і місце видачі; місце проживання)

(посада в Комітеті з контролю за аудиторською діяльністю АПУ або інші підстави для участі
в зовнішніх перевірках систем контролю якості, зокрема, належність до групи уповноважених контролерів)

для здійснення своїх повноважень отримую доступ до комерційної таємниці та конфіденційної інформації суб'єктів зовнішніх перевірок систем контролю якості аудиторських послуг, а саме, до:

- документів з планування зовнішньої перевірки систем контролю якості;
- документів, в яких зафіксовані політики і процедури суб'єктів зовнішніх перевірок систем контролю якості аудиторських послуг;
- остаточних файлів завдань у зв'язку зі здійсненням процедур їх відбору і здійснення перевірок відібраних завдань;
- документів, складених під час проведення зовнішніх перевірок систем контролю якості аудиторських послуг;
- проектів і остаточних редакцій звітів, які готуються групами з зовнішньої перевірки;
- письмових зауважень і додаткових пояснень, що надаються суб'єктами зовнішніх перевірок до Комісії АПУ з контролю якості і професійної етики щодо результатів проведення зовнішньої перевірки

зобов'язуюся виконувати вимоги «Положення про зовнішні перевірки систем контролю якості, впроваджених аудиторськими фірмами та аудиторами відповідно до професійних стандартів, законодавчих і нормативних вимог», затверджених рішенням Аудиторської палати України від __. __.2009 № _____ щодо збереження в таємниці і невикористання у власних інтересах або інтересах третіх осіб зазначених вище в цій заяві-зобов'язанні конфіденційної інформації та відомостей.

Я визнаю та підтверджую, що це зобов'язання у разі потреби може бути використано проти мене Аудиторською палатою України та/або відповідним суб'єктом зовнішньої перевірки систем контролю якості аудиторських послуг.

(підпис)

П. І. Б. повністю

(посада в Комітеті з контролю за аудиторською діяльністю АПУ або інші підстави для участі в зовнішніх перевірках систем контролю якості, зокрема, належність до групи уповноважених контролерів)

«__» _____ 200__ року

ПИТАННЯ ТИПОВОЇ ПРОГРАМИ ЗОВНІШНЬОЇ ПЕРЕВІРКИ СИСТЕМИ КОНТРОЛЮ ЯКОСТІ СУБ'ЄКТА АУДИТОРСЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ

№ з/п	Питання	Відповіді	Примітки (посилання на документи групи із зовнішньої перевірки систем контролю якості, які обумовлюють заповнення, відповідей)	Законодавчі вимоги; МСКЯ-1, ПНПКЯ-1; Документи, затверджені АПУ (посилання на конкретні пункти/статті відповідних нормативних документів, вимоги яких не дотримані суб'єктом перевірки)
1. Дотримання суб'єктом аудиторської діяльності вимог Закону України «Про аудиторську діяльність» щодо умов здійснення аудиторської діяльності.				
1.1.	Склад засновників (учасників, акціонерів, власників) — чи належить 70% статутного капіталу сертифікованим АПУ аудиторам.			
1.2.	Наявність чинного сертифіката аудитора у керівника протягом періоду, за який здійснюється перевірка (період перевірки).			
1.3.	Чи працює керівник суб'єкта аудиторської діяльності на цьому суб'єкті за основним місцем роботи. Якщо ні, то яка робота (зайнятість) є його основним місцем роботи.			
1.4.	Види послуг, що надавалися суб'єктом аудиторської діяльності за період перевірки.			
1.5.	Знаходження суб'єкта аудиторської діяльності у Реєстрі аудиторських фірм та аудиторів протягом всього періоду перевірки			
2. Відповідальність керівництва за організацію контролю якості суб'єкта аудиторської діяльності				
2.1	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 (навести їх назви та дати затвердження).			
2.2.	Наявність підрозділу (співробітника), який відповідає за організацію внутрішньо фірмового контролю якості.			
3. Дотримання етичних вимог				
3.1.	Наявність вимог з дотримання принципів професійної етики аудиторів у письмових документах з викладеною політикою та процедурами контролю якості, які застосовує суб'єкт аудиторської діяльності. Чи відповідають ці вимоги Кодексу професійної етики, який застосовується в Україні?			
3.2.	Які процедури з контролю дотримання професійної етики передбачені у суб'єкта аудиторської діяльності?			

№ з/п	Питання	Відповіді	Примітки (посилання на документи групи із зовнішньої перевірки систем контролю якості, які обумовлюють заповнення, відповіді)	Законодавчі вимоги; МСКЯ-1, ПППКА-1; Документи, затверджені АПУ (посилання на конкретні пункти/статті відповідних нормативних документів, вимоги яких не дотримані суб'єктом перевірки)
3.3	Яким чином суб'єкт аудиторської діяльності забезпечує виконання вимог статті 20 Закону України «Про аудиторську діяльність» щодо випадків заборони проведення аудиту?			
4. Відповідність політики та процедур щодо людських ресурсів				
4.1	Вимоги до найму співробітників (чи є у суб'єкта аудиторської діяльності кваліфікаційні вимоги для фахівців під час приймання на роботу?)			
4.2	Забезпечення компетентності та професійного розвитку фахівців:			
4.2.1	Чи є у суб'єкта аудиторської діяльності вимоги щодо підвищення кваліфікації фахівців?			
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?			
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.			

№ з/п	Питання	Відповіді	Примітки (посилання на документи групи із зовнішньої перевірки систем контролю якості, які обумовлюють заповнення, відповіді)	Законодавчі вимоги; МСКЯ-1, ПНПКЯ-1; Документи, затверджені АПУ (посилання на конкретні пункти/статті відповідних нормативних документів, вимоги яких не дотримані суб'єктом перевірки)
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.			
5. Відповідність політики та застосовуваних процедури прийняття завдання та продовження співпраці з клієнтом				
5.1	Наявність задокументованої політики прийняття нового завдання та продовження співпраці з клієнтом.			
5.2	Чи проводиться періодична оцінка існуючих клієнтів та її документування?			
5.3	Яким чином суб'єкт аудиторської діяльності розглядає питання прийняття клієнта? Документування питань прийняття клієнта.			
6. Моніторинг відповідності політики та процедур контролю якості				
6.1	Чи призначена особа відповідальна за здійснення моніторингу.			
6.2	Періодичність здійснення аналізу необхідних змін і доповнень до письмового документа з викладеною політикою та процедурами контролю якості.			
6.3	Періодичність визначення необхідних коригувальних дій і поліпшень, які необхідно внести в систему.			
6.4	Яким чином інформується відповідний персонал фірми про недоліки, ідентифіковані в системі контролю якості?			
6.5	Чи вживаються заходи відповідним персоналом фірми щодо своєчасного впровадження необхідних змін у політику та процедури контролю якості?			
6.6	Періодичність перевірок завершених завдань.			
6.7	Чи існує система вжиття заходів за результатами оцінки кожного з завершених завдань?			

КОНТРОЛЬНИЙ АРКУШ

**перевірки якості виконання окремого завдання
у зв'язку із проведенням зовнішньої перевірки систем контролю
якості аудиторських послуг**

<i>Суб'єкт перевірки (повна назва, код ЄДРПОУ, місцезнаходження)</i>
<i>Дата складання Контрольного аркуша</i> _____
<i>Код документа</i> _____

1. Найменування завдання, яке було прийнято суб'єктом перевірки _____

2. Короткий зміст (опис) завдання, яке було прийнято суб'єктом перевірки _____

3. Характер завдання, яке було прийнято суб'єктом перевірки (приналежність завдання до: завдань з аудиту; завдань з огляду; завдань з надання впевненості, інших ніж аудит або огляд; супутніх послуг — завдань з виконання погоджених процедур стосовно фінансової інформації або завдань з підготовки фінансової інформації; інших аудиторських послуг) _____

4. Керівник групи із завдання суб'єкта перевірки (П.І.Б. повністю; посада; серія, номер, дата видачі і період чинності виданого АПУ сертифіката аудитора) _____

5. Повний склад групи із завдання суб'єкта перевірки (вказати весь персонал, включно із експертами: П.І.Б. повністю; посада; за наявності — серія, номер, дата видачі; період чинності документів, які підтверджують професійну компетентність) _____

6. Дата прийняття завдання суб'єктом перевірки _____

7. Дата складання і підписання суб'єктом перевірки документа(ів), який(і) є результатом виконання завдання (дата завершення виконання завдання) _____

8. Особа, що здійснювала внутрішній контроль якості виконання завдання (П.І.Б. повністю; серія, номер, дата видачі і період чинності виданого АПУ сертифіката аудитора; підстави реалізації повноважень з контролю якості виконання завдання) _____

9. Результати виконаної перевірки якості виконання окремого завдання наведені у Таблиці.

Таблиця

№ з/п	Питання перевірки охоплюють всі етапи завдання — процедури до прийняття завдання; прийняття завдання; планування; виконання; нагляд; перевірка; документування; інформування)	Так	Ні	Примітки (посилання на документи групи із зовнішньої перевірки систем контролю якості та/або документи із файлу завдання та/або інші документи, які обумовлюють заповнення, відповідно, рядка [3] «Так» або рядка [4] «Ні»)	Законодавчі вимоги; Стандарти завдань (МСА, МСЗО, МСЗНВ, МССП); Кодекс етики професійних бухгалтерів; МСКЯ-1, ПНПКЯ-1; Документи, затверджені АПУ (посилання на конкретні пункти/статті відповідних нормативних документів, вимоги яких не дотримані суб'єктом перевірки)
[1]	[2]	[3]	[4]	[5]	[6]

10. Керівник групи із зовнішньої перевірки систем контролю якості **підтверджує**, що ним особисто оглянуті та перевірені всі документи, складені групою із зовнішньої перевірки систем контролю якості, яка знаходиться під його управлінням, щодо перевірки якості виконання цього окремого завдання. Кожен документ, складений групою із зовнішньої перевірки систем контролю якості, має заголовок, позначення (індекс), містить відповідні перехресні посилання з іншими документами.

11. Керівник групи із зовнішньої перевірки систем контролю якості **підтверджує**, що виконана робота з перевірки якості виконання цього окремого завдання оформлена відповідними документами, складеними групою із зовнішньої перевірки систем контролю якості.

12. Суб'єктом перевірки під час прийняття, планування; виконання; нагляду; перевірки; інформування і документування цього окремого завдання **дотримані встановлені ним політика і процедури** щодо системи контролю якості **(ТАК/НІ)**.

13. Документи із файлу цього окремого завдання відображають виконану суб'єктом перевірки роботу щодо висловлених ним важливих суджень **(ТАК/НІ)**.

14. Висновок (звіт або інший документ), який складений суб'єктом перевірки і є результатом виконання ним цього окремого завдання, відповідає умовам завдання **(ТАК/НІ)**.

<i>Керівник групи із зовнішньої перевірки систем контролю якості</i>	
Дата складання _____	Підпис _____ (П.І.Б.) _____

НАВЧАЛЬНЕ ВИДАННЯ

НЕМЧЕНКО Валерій Вікторович
РЕДЬКО Олександр Юрійович
РЕДЬКО Катерина Олександрівна
КОНОНЕНКО Володимир Антонович
ІВАНЧЕНКОВА Лариса Володимирівна
СКЛЯР Лариса Борисівна
ТКАЧУК Галина Олександрівна
ХОМУТЕНКО Алла Віталіївна
ХОМУТЕНКО Віра Петрівна

АУДИТ

(ОСНОВИ ДЕРЖАВНОГО, НЕЗАЛЕЖНОГО
ПРОФЕСІЙНОГО ТА ВНУТРІШНЬОГО АУДИТУ)

*За науковою редакцією
доктора економічних наук, професора Немченко В. В.
та доктора економічних наук, професора Редько О. Ю.*

ПІДРУЧНИК

Оригінал-макет підготовлено
ТОВ «Центр учбової літератури»

Керівник видавничих проєктів – Сладкевич Б. А.

Підписано до друку 15.07.2011. Формат 60х84 ^{1/16}
Друк офсетний. Папір офсетний. Гарнітура PetersburgCTT.
Умовн. друк. арк. 30.

Видавництво «Центр учбової літератури»
вул. Електриків, 23 м. Київ 04176
тел./факс 044-425-01-34
тел.: 044-425-20-63; 425-04-47; 451-65-95
800-501-68-00 (безкоштовно в межах України)
e-mail: office@uabook.com
сайт: www.cul.com.ua

Свідоцтво суб'єкта видавничої справи ДК № 2458 від 30.03.2006