ПЛАН

# Методика проведення аудиту

4.1, Порядок проведення аудиторської перевірки

4.2. Узагальнення результатів аудиту

## МЕТОДИКА ПРОВЕДЕННЯ АУДИТУ

***1. Порядок проведення аудиторської перевірки***

Ринкова економіка висуває нові завдання у сфері контролю, від правильного вирішення яких залежать його подальший розвиток і удосконалення.

З метою адаптації фінансового контролю до ринкової економіки в Україні прийнято два Закони: Закон "Про державну контрольно-ревізійну службу в Україні" від 26 січня 1993 р. і Закон "Про ауди­торську діяльність" від 22 квітня 1993 р. з наступними змінами і доповненнями до них. Відповідно до вимог цих Законів передбачено особливий підхід до методології й організації фінансового контро­лю суб'єктів підприємницької діяльності. Серед різних видів фінан­сового контролю чільне місце займає аудиторський незалежний кон­троль, який здійснює на договірних засадах перевірку достовірності звітних даних, балансів, законності господарських операцій, аналіз фінансового стану, і водночас надає консультаційні послуги з еконо­міки, права, фінансів, обліку тощо.

Послідовність аудиторської перевірки діяльності підприємства складається з цілого ряду дій:

• збір і аналіз інформації, необхідної для оцінки достовірності бух­галтерського фінансового обліку та фінансової звітності суб'єкта підприємницької діяльності;

• визначення профілю та обсягу діяльності підприємства за уста­новчими документами, за статутом, характером і змістом його роботи;

• шляхом порівняння фактичної діяльності підприємства зі ста­тутною встановлення невідповідності між ними, про що необхідно поставити до відома керівництво фірми і порекомендувати йому внести зміни чи доповнення до статуту і здійснити перереєстрацію підприємства у відповідних державних органах;

• планування аудиту і наступний контроль аудиторської перевірки;

• оцінювання внутрішнього аудиторського контролю;

• аналіз показників балансу і даних інших форм фінансової звітності;

• перевірка аналогічних показників балансу, звіту про фінансові результати, звіту про рух грошових коштів, звіту про власний капітал;

• контроль відповідності даних фінансової звітності записам в об­лікових регістрах;

• перевірка відповідності даних бухгалтерського фінансового об­ліку і фінансової звітності вимогам чинного законодавства і нормам облікової політики;

• попередня оцінка повноти і правильності складання балансу та інших форм фінансової звітності.

Одним із важливих аспектів аудиту є глибокий аналіз всіх ста­тей балансу і перевірка їх відповідності записам у Головній книзі за аналізований період. Якщо при цьому буде виявлено невідповідності щодо бухгалтерських записів чи окремих сумових показників, ауди­тор звертається до облікових регістрів і первинних документів. Шля­хом перевірки записів у облікових регістрах і даних первинних до­кументів аудитору слід встановити повноту обліку, правильність за­писів у облікових регістрах і первинній документації, їх реальність.

На основі аналізу і тестування звітних та інших даних про під­приємство аудитор висловлює свою професійну думку про об'єктивність і точність даних обліку і звітності та їх відповідність реальній дійсності.

При плануванні і здійсненні аудиторських процедур, оцінюванні отриманих матеріалів аудитор повинен враховувати, що невиконан­ня клієнтами вимог законодавчих та нормативно-правових актів України може стати причиною перекручення фінансової звітності підприємства й істотно вплинути на фінансові результати діяльності клієнта. Однак згідно з національним нормативом аудиту № 8 "Пе­ревірка дотримання підприємствами вимог законодавчих та норма­тивно-правових актів України" виявлення випадків невиконання клієнтом вимог законодавчих та нормативно-правових актів Украї­ни не є метою й обов'язком аудитора.

Встановлення фактів невиконання вимог нормативних актів, не­залежно від їхнього значення, вимагає висунення й обговорення пи­тання про чесність керівництва і робочого персоналу клієнта, а та­кож про вплив такого невиконання на інші напрямки аудиту.

Факти порушення вимог законодавчих та нормативно-правових актів підлягають спеціальній юридичній експертизі та є поза професійною компетенцією і знаннями аудитора. Рівень професійної підго­товки аудитора, його досвід і знання господарської галузі діяльності клієнта й організації виробництва можуть дати йому змогу зробити висновок тільки про те, що окремі факти діяльності підприємства, ймовірно, не відповідають вимогам законодавчих та нормативно-пра­вових актів України. Отже, аудитор не відповідає за невиконання ке­рівництвом клієнта вимог законодавчих та нормативно-правових актів.

Проведення хоча б однієї аудиторської перевірки фінансової звіт­ності підприємства може допомогти службовим особам підприєм­ства уникати надалі суттєвих порушень вимог нормативних актів.

Однак аудитору слід врахувати, що під час проведення аудитор­ських перевірок завжди існує ризик невиявлення помилок, навіть якщо перевірка добре спланована і проведена відповідно до вимог На­ціональних нормативів аудиту. Зазначена ймовірність зростає вна­слідок впливу таких факторів:

• наявність значної кількості нормативних актів;

• неминуча відносна обмеженість систем обліку і внутрішнього контролю, які не можуть висвітити всю фактичну діяльність клієнта, а також відносна суб'єктивність, що супроводжує таку аудиторську процедуру, як тестування;

• визнання того, що значна кількість аудиторських доказів, отри­маних аудитором, мають не доказовий, а інформативний характер.

Під час підготовки до проведення аудиторської перевірки ауди­тор має ретельно вивчити ті законодавчі та нормативно-правові акти, невиконання вимог яких може спричинити перекручення фінансо­вої звітності підприємства.

Згідно з міжнародним операційним стандартом, "аудитор пови­нен провести такий огляд фінансової звітності, який був би достатнім для вираження думки про фінансову звітність у цілому".

Безумовно, звіти аудитора можуть не загострювати увагу на не­значних обставинах. Аудиторський звіт має виділити найголовніше. Основна мета аудитора — впевнитися, що довіру до фінансової звіт­ності не підірвано.

***2. Узагальнення результатів аудиту***

Узагальнення результатів аудиту служить головним засобом оці­нювання того, чи є фактичні дані, перевірені аудитором, підтверджен­ням, що фінансові звіти представлені відповідним чином за всіма суттєвими аспектами і відповідно до загальноприйнятих принципів бухгалтерського фінансового обліку та фінансової звітності.

Аудитор повинен бути впевненим, що пункти підсумкового доку­мента зокрема або в сукупності не спричинять суттєвого перекручення фінансової звітності. Однак, якщо це все-таки відбудеться, то фінансова звітність має бути переглянута клієнтом або аудитор по­винен дати умовний чи негативний висновок. Звичайно, аудитор і клієнт можуть погодитись відносно того, що негативний висновок не потрібно складати. Виявлені неправильні дані можуть вплинути на аудиторську оцінку результатів перевірки. Проте аудитор повинен врахувати ту обставину, чи є повідомлення неправильних відомос­тей результатом помилок або зловживань. Оскільки останні є на­вмисними, їх значення виходить за межі грошового ефекту і аудитор повинен враховувати це під час оцінювання результатів перевірки.

Для узагальнення результатів аудиту необхідно їх систематизу­вати і згрупувати за однорідними ознаками. Для цього складають часткові акти перевірок (наприклад, акт ревізії каси), однорідні фак­ти порушень відображають у нагромаджувальних відомостях, аналі­тичних таблицях, розрахунках, схемах тощо.

Суб'єкти підприємницької діяльності (замовники) зацікавлені у виявленні недоліків у фінансово-господарській діяльності, усуненні та попередженні (профілактиці) їх.

Однак, коли аудитор невпевнений у спроможності підприємства продовжувати своє функціонування, він повинен зазначити це в ауди­торському звіті, вказати сутність змін у фінансовій звітності, які б могли бути здійснені. Якщо невпевненість досить значна, то аудитор повинен відмовитися від викладення своєї думки або скласти звіт на підставі незгоди. Коли облікова інформація не відповідає даним фінансової звітності, аудитор відображає це в аудиторському звіті.

Звіти аудитора мають бути короткими, обґрунтованими, чіткими і зрозумілими. Адміністрація підприємства-замовника має дати ауди­тору відповідь стосовно всіх зазначених у звіті недоліків і заходів щодо їх усунення. При цьому звіти можуть бути використані для складання аудиторських висновків за результатами здійсненої пе­ревірки фінансово-господарської діяльності.

Представлення і розкриття інформації мають породжувати впев­неність, що висновки, які може зробити користувач, будуть вичерп­ними і відповідатимуть умовам бізнесу, особливо враховуючи те, що фінансова звітність відображає сутність, а не форму, вільна від упе­редженості керуючих, тобто від представлення фактів у прийнятному і неприйнятному вигляді, що інформація та отримані пояснення адек­ватно відображені й результати аналізу не вплинули на облікову політику.

Для перевірки достовірності показників фінансової звітності слід зіставити дані балансу, інших форм фінансової звітності, облікових регістрів. На остаточні результати достовірності чи недостовірності показників фінансової звітності відчутний вплив мають відхилення у бухгалтерському фінансовому обліку, факти невідображення або відображення в обліку в перекрученому вигляді окремих господар­ських процесів і операцій. Узагальнення результатів аудиторської перевірки суб'єкта підприємницької діяльності регулюється Законом України "Про аудиторську діяльність" та Національними нормати­вами аудиту України № 6 "Документальне оформлення аудиторської перевірки", № 14 "Аудиторські докази", № 20 "Події, що мають істот­ний вплив на аудиторський звіт і відбуваються після укладення фінан­сової звітності підприємства та аудиторського висновку", №№ 26— 27 "Аудиторські висновки та звіти", №№ 28—29 "Окремі вимоги до аудиторських висновків та звітів".

Національні нормативи аудиту вимагають документального оформ­лення всіх питань, які аудитор вважає важливими з погляду дока­зовості факту виконання процедур аудиту, обґрунтованості прийня­тих рішень та оцінок, а також того, що аудит проводився відповідно до вимог Національних нормативів аудиту або інших стандартів та правил.

Шляхом виконання незалежних процедур аудиторської перевірки аудиторові слід отримати таку кількість аудиторських доказів, яка дасть змогу зробити аудиторський висновок про фінансову звітність підприємства.

Процедури перевірки даних на відповідність — це тести, що скла­даються для отримання обґрунтованої гарантії щодо ефективності системи внутрішнього контролю.

Незалежні процедури перевірки проводяться для отримання до­казовості, повноти, точності й правдивості даних, що обробляються системою обліку. Вони бувають у вигляді:

• детальних тестів операцій і залишків на рахунках;

• аналізу важливих показників, включно з остаточним обстежен­ням незвичайних відхилень і статей.

Норматив № 20 "Події, що мають суттєвий вплив на аудиторський звіт і відбуваються після укладення фінансової звітності підприєм­ства та аудиторського висновку" встановлює відповідальність ауди­тора за результати подій, що виникають після дати складення фінан­сової звітності клієнтом, але до підписання аудиторського висновку, або за результати подій, що виникли після підписання аудиторсько­го висновку, але до дати оприлюднення фінансової звітності клієнта, та подій, які виникли після оприлюднення фінансової звітності під­приємства (такі події нижче називатимуться "подальші події"). Ауди­тор повинен розглянути вплив подальших подій на фінансову звіт­ність підприємства і на аудиторський висновок.

Існує два основних види подальших подій, які сприятливо або несприятливо впливають на фінансову звітність підприємства:

• події, що забезпечують подальше підтвердження умов, які існу­вали на дату фінансової звітності;

• події, що відображають нові умови, які настають після дати пред­ставлення фінансової звітності.

Аудитор повинен виконати процедури перевірки для отримання свідчення того, що всі подальші події до дати підписання аудитор­ського висновку, які мали потрапити у звітність, своєчасно виявлені й проаналізовані. Аудитор має провести процедури розкриття по­дальших подій, які могли вплинути на бухгалтерський баланс. Такі процедури можуть включати ознайомлення з протоколами зборів акціонерів, засідань ради директорів тощо.

Аудитор не несе відповідальності за виконання процедур перевірки або складення запиту стосовно фінансової звітності після дати підпи­сання висновку. Але коли після дати підписання висновку і до офі­ційного оприлюднення фінансової звітності аудитору стає відомо про факт, який може суттєво вплинути на фінансову звітність клієнта, він повинен визначити для себе, чи треба внести поправку у фінансо­ву звітність і аудиторський висновок, а також обговорити це питан­ня з керівництвом клієнта і діяти відповідно до ситуації, що склалася.

Коли керівництво вносить зміни у фінансову звітність, аудитор повинен внести поправки в результати процедур аудиторської пере­вірки стосовно ситуації, що існує на той момент. Дата у висновку ставиться не раніше дня підписання керівництвом клієнта зміненої фінансової звітності.

Якщо клієнт не вносить потрібні виправлення до фінансової звіт­ності, то аудитор складає висновок, відмінний від позитивного, з яким аудитор знайомить керівництво клієнта, що відповідає за оприлюд­нення звітності, але аудитор попереджає про недопустимість публі­кації звітності без відповідного коригування. Новий аудиторський висновок має містити посилання на те, що стало причиною перегля­ду думки про фінансову звітність клієнта і що призвело до зміни в аудиторському висновку.

Після проведення необхідних процедур і отримання необхідної інформації, аудитор складає висновок про ймовірність постійної діяль­ності підприємства і зміст висновку не змінюється.