

ТЕМА 1. ПОНЯТТЯ АУДИТОРСЬКИХ ПРОЦЕДУР ТА ЇХ КЛАСИФІКАЦІЯ.

1. Комплекс послуг суб'єктів зовнішнього аудиту
2. Логічна структура етапів аудиторської перевірки, їх загальна характеристика.
3. Сутність аудиторських процедур та їх класифікація.
4. Загальна характеристика контрольно-методичних аудиторських процедур.

1. Комплекс послуг суб'єктів зовнішнього аудиту

Послуги, які надаються аудиторами згідно із Законом «Про аудиторську діяльність», ділять на аудит та інші послуги, а за міжнародною аудиторською практикою – на послуги з надання впевненості та супутні послуги.

З метою приведення у відповідність вітчизняну та міжнародну термінології АПУ затвердила «Перелік послуг, які можуть надавати аудитори (аудиторські фірми) від 22 грудня 2011р. № 244/14 (із змінами внесеними від 19.12.13 № 286/9), який визначив склад послуг з надання впевненості, супутніх послуг та інших послуг.

1. До завдань (послуг) надання впевненості відносять:

1.1. Послуги (завдання) з надання обґрунтованого рівня впевненості - це аудит історичної фінансової інформації, зокрема фінансової звітності.

1.2. Послуги (завдання) з надання обмеженого (або середнього) рівня впевненості - це огляд історичної фінансової інформації, зокрема фінансової звітності.

1.3. Завдання з надання впевненості, що не є аудитом чи оглядом історичної фінансової інформації.

2. До супутніх послуг, визначених Міжнародними стандартами супутніх послуг відносять:

2.1. Завдання з виконання погоджених процедур стосовно фінансової інформації.

2.2. Завдання з підготовки фінансової інформації.

3.1. 3. Інші послуги, які пов'язані з професійною діяльністю аудиторів (аудиторських фірм), визначені Законом України «Про аудиторську діяльність» (ведення чи відновлення бухгалтерського обліку, складання фінансових та податкових звітів, консультації з питань бухгалтерського обліку та фінансової звітності, управління та ведення бізнесу тощо).

Детальніше у «Переліку послуг, які можуть надавати аудитори (аудиторські фірми)». Режим доступу до документу на офіційному сайті АПУ: http://www.apu.com.ua/apu.com.ua/index.php?option=com_content&view=article&layout=edit&id=703

2. Логічна структура етапів аудиторської перевірки, їх загальна характеристика.

Організація здійснення аудиту – це встановлений аудиторською фірмою порядок і технологія виконання аудиторської перевірки з метою забезпечення максимальної ефективності аудиторської праці, зниження витрат діяльності та отримання прибутку.

Процес організації і здійснення аудиторської перевірки можна умовно можна поділити на такі три етапи:

Перший - підготовчий етап. Діяльність у межах цього етапу також можна розподілити на три складові:

1.Пошукова складова (аудитор шукає клієнта, а клієнт – аудитора).

Інформацію щодо діяльності АФ клієнти можуть отримати з мережі Інтернет, у т.ч. із сайтів аудиторів, АПУ,САУ, а також періодичних видань, довідників, рейтингів тощо. При цьому клієнтам необхідно звернути увагу на строк діяльності АФ на ринку аудиторських послуг, кількість співробітників, в т.ч сертифікованих, їх професійний досвід, наявність в АФ свідоцтва про включення в Реєстр, рекомендації і відгуки клієнтів тощо.

2.Організаційна складова включає:

- Отримання аудитором листа від клієнта.
- Відсилання аудитором листа зобов'язання чи відмови від проведення аудиту, укладення договору на виконання завдання.
- Формування бригади аудиторів (підбір окремого аудитора).
- Видачі завдання на виконання аудиторської роботи.

Документально оформити факт досягнення домовленостей про проведення аудиту можна:

- листом-зобов'язання, який містить всі суттєві умови договору (складається у двох примірниках, отримання аудитором підписаного клієнтом другого примірника листа дозволяє йому вважати себе зв'язаним договірними відносинами з клієнтом і розпочинати аудиторську перевірку;

- договором на проведення аудиту за результатами переговорів з клієнтомі взагалі не використовувати лист-зобов'язання.

3.Методична складова включає розробку методики щодо:

- збору інформації про діяльність клієнта, його власників і керівників з різних зовнішніх та внутрішніх джерел;
- попереднього ознайомлення з бізнесом, системою обліку та станом внутрішнього контролю;
- здійснення попередньої аналітичного огляду фінансової звітності та основних показників діяльності;
- здійснення попередньої оцінки ризику;
- визначення показників суттєвості помилок при формуванні оборотів та залишків (сальдо) рахунків;
- визначення нормативно-правової бази для проведення перевірки;

- вибору загальної стратегії виконання завдання та розробки Меморандуму планування аудиту (для визначення обсягу робіт, трудомісткості і визначення вартості);

- складання розширених планів (аудиторських програм) за окремими об'єктами;

Другий – основний етап, полягає у виконанні планів аудиторської перевірки, зборі необхідної кількості аудиторських доказів щодо відсутності суттєвих викривлень оборотів і залишків по рахунках.

Третій етап - підсумковий (узагальнюючий, результативний) передбачає:

- групування виявлених недоліків;
- складання накопичувальних відомостей порушень;
- повідомлення управлінського персоналу про недоліки і помилки у організації та веденні бухгалтерського обліку, складанні фінансової звітності шляхом складання Звіту аудитора про виконану роботу (Листа інформування найвищого управлінського персоналу).

- обговорення результатів аудиту з найвищим управлінським персоналом клієнта;

- розроблення проект профілактичних та попереджувальних дій (за необхідності);

- узагальнення та відображення результатів перевірки у Звіті незалежного аудитора (Аудиторському звіті/висновку).

3. Сутність аудиторських процедур та їх класифікація.

Якщо вивчити порядок вживання терміну «аудиторські процедури» у МСА, то можна зробити висновок, що він використовується для позначення таких понять як процес, метод, спосіб, прийом, методика. У вітчизняній теорії господарського контролю перераховані поняття часто мають самостійне тлумачення. Це свідчить про те, що у західній практиці не спостерігається чіткої систематизації наукових категорій, а лексичні ообливості англійської мови підсилюють неможливість узагальнення і систематизації багатьох понять. Тому поняття аудиторських процедур є об'єктом наукових дискусій, що зумовлює деяку нечіткість у визначенні їх сутності та класифікації.

Термінологічні проблеми в частині застосування дефініції «аудиторські процедури» розкрито в статті «Аудиторські процедури та проблеми їх розробки», автор Бондар В.П. / Електронний документ. – Режим доступу: <http://eztuir.ztu.edu.ua/3762/1/18.pdf>

Вивчення міжнародних стандартів аудиту, вітчизняної та зарубіжної економічної літератури, практики аудиторських фірм дозволяє запропонувати таке визначення поняття «аудиторські процедури».

Аудиторські процедури – це певні дії, які виконує аудитор на кожному етапі аудиторської перевірки з метою виконання конкретних завдань для отримання аудиторських доказів. Вони здійснюються з використанням певних методів і методичних прийомів, які в сукупності складають методику аудиту.

Аудиторські процедури можна класифікувати за такими основними ознаками:

1. За змістом:

а) організаційно-інформаційні (процедури, які необхідно виконати для попереднього обстеження клієнта)

б) організаційно-документальні (процедури, пов'язані з укладанням угоди на проведення аудиту і надання супутніх аудиторських послуг ;

в) контрольно-методичні (перевірка: документальна та фактична, спостереження, обстеження, підтвердження, опитування (запит), повторне виконання, повторний підрахунок, запевнення

г) нормативно-правові – (процедури, які необхідно виконати для одержання загального розуміння законів і нормативних актів, що регулюють діяльність та формування фінансової звітності суб'єкта господарювання .

2. За характером: процедури, які необхідно виконати для оцінювання ризиків суттєвого викривлення інформація внаслідок помилок і порушень; процедури оцінювання заходів внутрішнього; процедури перевірки облікових записів по суті .

3. Залежно від суб'єктів аудиту – погоджені і непогоджені.

4. Відповідно до об'єктів аудиту: загальні і конкретні.

Загальні аудиторські процедури не пов'язані з конкретним об'єктом аудиту і однаковою мірою використовують

5. Залежно від етапів перевірки.

а) на підготовчий етапі найбільш характерними є організаційно-інформаційні процедури, пов'язані з вибором клієнта, ознайомлення з його бізнесом і станом обліку; процедури оцінювання системи обліку і внутрішнього контролю; оцінювання аудиторського ризику та його елементів; процедури планування і т.п.

б) на основному етапі – найбільш характерними є перевірка – документальна, фактична і т.п.;

в) на підсумковому характерними є аналітичні процедури, процедури, пов'язані із складанням аудиторського висновку і оформленням акту виконаних робіт

6. За складністю формування (за кількістю методів, методичних прийомів): однорідні та комплексні.

Однорідні аудиторські операції не можна поділити на складові елементи – наприклад, огляд або опитування.

Комплексні процедури передбачають використання різних методів і методичних прийомів (прикладом може бути документальна перевірка, яка складається з різних методичних прийомів і т.п.) або є комбінацією однорідних аудиторських процедур.

7. За важливістю: основні і допоміжні.

До основних аудиторських процедур можна віднести перевірку (документальна та фактична), процедури тестування системи внутрішнього контролю тощо.

До допоміжних належать такі процедури, результати яких не мають самостійного значення, порівняно з основними процедурами, і призначаються для забезпечення повноти або уточнення інформації, отриманої в результаті виконання основних процедур.

4. Загальна характеристика контрольно-методичних аудиторських процедур

Важливе місце серед контрольно-методичних аудиторських процедур належить перевірці, яка може бути фактичною і документальною.

Фактична перевірка здійснюється за допомогою таких методів:

- інвентаризації;
- контрольні замірювання робіт;
- контрольний запуск сировини і матеріалів у
- лабораторний аналіз.

Документальна перевірка - це перевірка документів і записів, яка може бути формальною та по суті.

Формальна перевірка полягає у візуальній перевірці облікових з документів з метою виявлення фальсифікованих.

Перевірка облікових записів по суті дозволяє встановити законність і доцільність господарських операцій, достовірність відображення операцій на рахунках та включення до статей звітності. Вона здійснюється на рівні класів операцій, залишків на рахунках.

Спостереження. Спостереження полягає у спогляданні за процесом, що виконується іншими особами з метою оцінювання його відповідності певним нормам, наприклад, за здійсненням процесу оприбуткування матеріальних цінностей на складі та їх документальним оформленням, спостереження за здійсненням інвентаризації запасів і т.п.

Запити (опитування). Запит - це процес звернення за інформацією як фінансовою, так і нефінансовою, до обізнаних осіб як суб'єкта господарювання або поза його межами. Вона широко застосовується в ході аудиторської перевірки та часто доповнює виконання інших аудиторських процедур.

Запити можуть бути різного роду: від офіційних письмових запитів адресованих третім особам чи працівникам підприємства до неофіційних усних запитів (опитувань).

Особливим видом запитів є підтвердження полягає в одержанні письмової відповіді від працівників клієнта або третіх осіб з метою підтвердження конкретної інформації, яка міститься в облікових записах, тобто має внутрішніх або зовнішніх характер.

МСА 505 «Зовнішні підтвердження» визначає спеціальні вимоги і надає рекомендації щодо застосування зовнішніх підтверджень як засобу отримання аудиторських доказів.

Підтвердження є також прийнятними для з'ясування наявності чи відсутності певних угод чи операцій між суб'єктом господарювання і третіми

особами (наприклад, наявність угоди про заставу майна, підтвердження про повне погашення заборгованості).

Аудитор може застосовувати зовнішнє підтвердження у двох формах:

- запити про позитивні підтвердження,
- запити про негативні підтвердження.

Іноді доцільно поєднувати обидві форми запитів.

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

Повторне виконання. Повторне виконання полягає в незалежному виконанні аудитором процедур контролю, які повторюють процедури, що виконуються як частина системи внутрішнього контролю суб'єкта господарювання. Ця процедура також пов'язана з складанням пробного Балансу та пробного Звіту про фінансові результати та порівняння їх статей з звітними формами з подальшим аналізом відхилень по статтях.

Аналітичні процедури передбачають вивчення інформації шляхом дослідження важливих зв'язків між фінансовими і нефінансовими даними із застосуванням методики економічного аналізу з метою виявлення незвичайних зв'язків чи незвичайної динаміки, які суперечать іншій інформації або відрізняються від прогнозованих сум. У подальшому ці факти повинні стати об'єктом детального вивчення, адже можуть свідчити про шахрайство чи помилки і обліку і звітності. Аналітичні процедури виконуються аудитором на всіх етапах процесу аудиту. Саме тому, стандарти аудиту мають у своєму складі спеціальний МСА 520 «Аналітичні процедури». На завершальному етапі аудиторської перевірки аудитор здійснює загальний аналітичний огляд фінансової звітності підприємства з метою отримання доказів щодо здійснення коригувань та виправлень керівництвом недоліків та помилок у його фінансовій звітності, про які йому було повідомлено.

Одними із аудиторських процедур, які повинні бути виконані відповідно з МСА 580 «Письмові запевнення» аудитор повинен отримати письмові запевнення управлінського персоналу (у формі листа-запевнення) з питань, що є суттєвими для фінансових звітів, зокрема, запевнення щодо визнання управлінським персоналом своєї відповідальності за складання фінансової звітності відповідно до застосовної концептуальної основи фінансової звітності, запевнення щодо того, що всі операції були зареєстровані та відображені у фінансовій звітності і т.п. Відмова управлінського персоналу від надання вказаних письмових запевнень буде підставою для аудитора модифікувати аудиторський висновок. Приклад листа-запевнення подано в додатку 2 до МСА 580.

Режим доступу до МСА на офіційному сайті АПУ:
<http://www.apu.com.ua/msa>

Результати здійснених аудиторських процедур відображаються у робочих документах аудитора. Можливі їх форми можна знайти у електронній Бібліотеці бухгалтерського обліку за посиланням:

<http://www.pro-4ot.info/index.php?section=browse&CatID=88&PHPSESSID=jkvjohlfsorr173pni4cmlm3>

ТЕМА 2. ЗАСТОСУВАННЯ АУДИТОРСЬКИХ ПРОЦЕДУР ДЛЯ ОТРИМАННЯ РОЗУМІННЯ СУБ'ЄКТА ГОСПОДАРЮВАННЯ ТА ЙОГО СЕРЕДОВИЩА.

1. Процедури прийняття завдання та продовження співпраці з клієнтом.
2. Процедури оцінювання ризиків суттєвих викривлень на рівні фінансових звітів в цілому, за класами операцій, залишками на рахунках.
3. Тестування політики, процедур та результатів внутрішнього контролю.
4. Особливості оцінки ефективності заходів внутрішнього контролю в середовищі автоматизованих інформаційних систем
5. Нормативно-правові процедури аудиту.
6. Визначення показників суттєвості помилок при формуванні оборотів та залишків (сальдо) рахунків.
7. Основні процедури, що регулюють взаємовідносини між аудиторською фірмою і клієнтом на підготовчому етапі перевірки.

1. Процедури прийняття завдання та продовження співпраці з клієнтом

Міжнародний стандарт контролю якості 1 «Контроль якості для фірм, що виконують аудити та огляди фінансової звітності, а також інші завдання з надання впевненості та супутні послуги» вимагає, що аудиторська фірма має розробити і застосовувати в своїй практиці відповідні процедури стосовно визнання можливості співпраці з клієнтом. При виборі та налагодженні співпраці із клієнтом аудиторів слід керуватися також нормами Положення з національної практики аудиту 1 «Особливості узгодження умов завдання з обов'язкового аудиту та укладання договору про проведення обов'язкового аудиту з урахуванням вимог національного законодавства», затверджене рішенням Аудиторської палати України від 20.12.2013 р. №286/12.

Прийняти завдання чи продовжити взаємовідносини з клієнтом аудитор може лише після оцінювання своєї компетентності для виконання завдання, можливості, наявності часу і ресурсів для цього. Для цього аудитору необхідно:

1. Здійснити попереднє обстеження клієнта.
2. Поспілкування з попереднім аудитором (причини припинення співпраці, хто ініціатор, які проблеми виникали; були якісь дії, які впливали на незалежність аудитора).
3. Оцінити можливості дотримання етичних вимог і, особливо, вимог незалежності. В Законі України «Про аудиторську діяльність», у чинному Кодексі етики, у Положенні про забезпечення незалежності аудитора, наведено приклади ситуацій, які ведуть до порушення незалежності аудитора (опрацювати «Положення про забезпечення незалежності аудитора» - ознайомитися з ним можна на офіційному сайті АПУ. Режим доступу до

документу:

http://www.apu.com.ua/apu.com.ua/index.php?option=com_content&view=article&layout=edit&id=703.

Ці ситуації можна згрупувати за напрямками: пряма чи опосередкована зацікавленість в справах клієнта; призначення на посаду в підприємствах клієнта; родинні стосунки; гонорар; демпінгові ціни; товари та послуги; право власності стосовно капіталу; тривалі відносини аудитора з клієнтами аудиторських послуг

4. Розглянути питання чесності керівництва підприємства клієнта. Розглядаючи питання стосовно чесності клієнта, аудиторська фірма збирає інформацію про ділову репутацію власників та керівництва підприємства-клієнта, легальність його діяльності, практику ведення бізнесу (наявність судових процесів та конфліктних ситуацій).

Попереднє дослідження суб'єкта господарювання аудитор виконує, керуючись вимогами МСА 315 «Ідентифікація та оцінка ризиків суттєвого викривлення через розуміння суб'єкта господарювання та його середовища», який надає рекомендації з досягнення розуміння суб'єкта господарювання та оцінки аудиторського ризику, дозволяють виявити можливі помилки в обліку і звітності.

При попередньому обстеженні клієнта аудитор зосереджує свою увагу на отриманні знань про:

1. бізнес клієнта. Вивчаючи бізнес клієнта аудитору необхідно оцінити: економічну ситуацію в країні; вивчити особливості галузі клієнта.

2. Стан обліку і внутрішнього контролю

3. Характер та проблеми взаємовідносин з фіскальними органами, банками, партнерами, акціонерами та іншими користувачами інформації фінансової звітності потенційного клієнта.

4. Фінансовий стан підприємства на основі застосування аналітичних процедур.

Основними аудиторськими процедурами, які використовуються при попередньому вивченні клієнта є:

- спостереження за діяльністю працівників клієнта,
- подання запитів працівникам, попереднім аудиторам, третім особам, експертам на основі розроблених анкет;
- запити до внутрішніх аудиторів щодо виконаних ними контрольних процедур, огляд звітів роботи внутрішніх аудиторів, реакції управлінського персоналу на результати такх контрольних процедур;
- огляд ділової періодики (економічних журналів, публікації, що стосуються економіки держави в цілому та галузі, в якій працює суб'єкт господарювання, законодавчих та нормативних актів, які суттєво впливають на його діяльність, звітів аналітиків, банків, рейтингових агенств), офіційних статистичних даних;
- здійснення аналітичних процедур.

2. Процедури оцінювання ризиків суттєвих викривлень на рівні фінансових звітів в цілому, її показників і категорій операцій.

Оцінка ризиків є дуже важливою проблемою, оскільки від її розв'язання залежить:

- згода аудитора на проведення перевірки фінансової звітності або відмова від неї;
- розроблення загальної стратегії та розробка Меморандуму планування аудиту,
- визначення термінів аудиторської перевірки;
- вибір аудиторських процедур.

Аудиторський ризик – це суб'єктивна ймовірність існування суттєвих помилок у фінансовій звітності клієнта після проведення аудиту, визначена аудитором. Згідно МСА, аудиторський ризик – це ризик того, що аудитор висловить невідповідну думку, якщо фінансова звітність суттєво викривлена.

Рекомендації щодо оцінки ризику відображено в МСА 315 «Ідентифікація та оцінка ризиків суттєвих викривлень через розуміння суб'єкта господарювання і його середовища»

Ймовірність правильного висновку буде залежати від трьох факторів: ефективності бухгалтерського обліку; надійності системи внутрішнього контролю; від затосованих аудиторських процедур. В залежності від цих факторів виділяють три складові аудиторського ризику.

Складовими аудиторського ризику є: властивий ризик; ризик контролю та ризик невиявлення. Перші за види ризиків не залежать від аудитора, існують незалежно від аудиторської перевірки і є результатом діяльності клієнта.

Ризик невиявлення аудитором суттєвих порушень в обліку і звітності після застосування ним аудиторських процедур. Цей ризик повністю залежить від аудитора, бо пов'язаний з його діяльністю, визначає рівень якості його роботи. За нього він несе відповідальність, тому повинен знизити до мінімуму. Інакше кажучи, ризик невиявлення – це та частка похибки аудиторської перевірки, яку аудитор може собі дозволити при системах обліку і внутрішнього контролю, що склалися на підприємстві клієнта. Проте ризик невиявлення можна лише зменшити, але не усунути через властиві обмеження аудиту. Адже деякі аудиторські докази, на підставі яких аудитор формулює висновки та на яких ґрунтується аудиторська думка, є радше переконливими, ніж остаточними.

Якщо властивий ризик і ризик контролю високі, то аудитору необхідно зменшити ризик не виявлення шляхом:

- збільшення кількості аудиторських доказів,
- збільшення обсягу виконаних аудиторських процедур,
- збільшенням обсягу вибірки.

Визначений таким чином на підготовчому етапі аудиторський ризик не є сталою величиною. Його значення може змінюватися, коригуватися під час

проведення аудиторської перевірки, тобто може збільшуватися кількість аудиторських процедур, змінюватися напрям аудиторської перевірки, коригуватися план аудиторської роботи.

Оскільки ризик невиявлення є похідною величиною від властивого ризику і ризику контролю, то важливим для аудитора є розроблення методики їх виміру. Зазначимо, що єдиної методики не існує. Вона, як правило, розробляється кожною аудиторською фірмою або окремим аудитором відповідно до умов конкретної перевірки.

Для кількісної оцінки ризику необхідно потурбуватися про:

- фактори;
- методи їх оцінки;
- методи збору інформації для кількісної оцінки факторів.

Рекомендації щодо переліку факторів надає МСА 315. Можна запропонувати оцінювати кожен фактор, виходячи суб'єктивних міркувань за трьох рівневою шкалою (високий -70-100%, середній- 40-70%, низький – 1-40%;) потім визначити коефіцієнт важливості кожного фактору, а далі – для отримання комплексної (інтегральної оцінки) ризиків використати метод сум. Для цього розрахувати суму добутки кількісного значення кожного фактора і його коефіцієнта важливості.

Для отримання інформації аудитор повинен застосувати такі однорідні аудиторські процедури як:

- спостереження за діяльністю і операціями підприємства клієнта,
- огляд інформації ділової періоди (економічних журналів, публікації, що стосуються економіки держави, галузі, в якій працює суб'єкт господарювання; законодавчих та нормативних актів, які суттєво впливають на діяльність суб'єкта господарювання, звітів аналітиків, банків, рейтингових агенств), статистичних даних;
- аналітичні процедури, виконані як процедури оцінки ризиків;
- подання запитів працівникам, попереднім аудиторам, третім особам, експертам на основі спеціально розроблених анкет. Склад питань є справою професійного судження аудитора.

Факторами, які дозволяють оцінити існування властивого ризику визначають на рівні фінансової звітності в цілому та окремих її статей.

а) Набір факторів, що формує властивий ризик на рівні фінансової звітності в цілому:

1. Економічна ситуація в країні, загальні умови бізнесу, соціальна незахищеність населення.
2. Стан галузі, стан підприємницької діяльності клієнта, характер його бізнесу.
3. Організаційна і управлінська структура підприємства.
4. Загальний рівень компетентності персоналу, його чесність, частота змін в його складі
5. Можливість зовнішнього тиску адміністрації на персонал (тобто ризик пов'язаний з діями керівництва) економічно метою досягнення певних

показників (наприклад, для одержання позики керівник може вимагати від головного бухгалтера спотворення фінансової звітності)

б. Можливість контролю за діяльністю економічного суб'єкта з боку його власників (там, де володіння статутним капіталом відокремлене від функцій управління виробництвом, ризик нижче, ніж там, де власник і топ-менеджер – одна особа).

б) Фактори дають змогу оцінити існування властивого ризику за класами операцій, залишками на рахунках, пов'язані з наявністю незвичайних, складних операцій, рахунків з підвищеним ризиком.

До них належать:

- Операції, вартість яких відображена в іноземній валюті.
- Нетипові операції, які не відповідають сфері діяльності підприємства чи незвичні для неї.
- Складні операції, які вимагають неочевидних записів, що важко простежуються.
- Операцій з пов'язаними сторонами.
- Операції, які дають підстави підозрювати шахрайство чи пов'язані з відмиванням коштів отриманих незаконним шляхом, фінансуванням тероризму. Їх перелік аудитор визначає керуючись своїм професійним досвідом, а також додатком 2 до МСА 315. Крім того він може скористатися статтею 15 Закону України «Про запобігання та протидію легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом, фінансуванню тероризму та фінансуванню розповсюдження зброї масового знищення» (режим доступу до документу: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/1702-18/page>), яка містить ознаки дій, що можуть свідчити про наявність однойменних операцій.

Аудитор повинен зберігати професійний скептицизм протягом усього проведення аудиту. Він означає, що аудитор критично оцінює, ставить під сумнів обґрунтованість отриманих аудиторських доказів та завжди очікує на виявлення інформації, яка суперечить або ставить під сумнів достовірність документів або тверджень відповідальної сторони. Оцінюючи відповіді управлінського персоналу з професійним скептицизмом, аудитор може висловити необхідність підтвердити запити і задоволення іншою інформацією.

Для виявлення фактів шахрайства аудитору варто вносити елемента непередбачуваності у використання аудиторських процедур (відвідування підрозділів та інвентаризація касової готівки без попередження); здійснення процедур підтвердження інформації працівниками підприємства; усне звернення до значних клієнтів та постачальників додатково до надсилання їм письмового підтвердження.

• Нетипові статті, їх зміни, неочікувані залишки по рахунках, аудитор встановлює під час короткого аналізу фінансової звітності. Якщо він не отримав задовільного роз'яснення, то повинен припустити, що в даних статтях міститься потенційна помилка.

- Рахунки, які можуть бути чутливими до викривлень.
- Рахунки, які потребують коригувань

- Операції, в яких особисто зацікавлене керівництво або до яких воно проявляє підвищений і незвичайний інтерес.

- Операції, бухгалтерське відображення яких повністю чи частково будується на суб'єктивній думці виконавців. Згідно МСА 540 «Аудиторська перевірка облікових оцінок», облікова оцінка – це визначення приблизної вартості об'єктів обліку та суми статті за відсутності точних методів оцінювання.

Перевіряючи застосування облікових оцінок, аудитор повинен виконати такі процедури:

- Оцінити обґрунтованість припущень управлінського персоналу, а також точність і повноту даних, що є підставою для розрахунку облікової оцінки.

- Перевірити порядок розрахунків, які виконані під час оцінки.

- Застосувати аналітичні процедури для вивчення динаміки облікових оцінок,

- Здійснити огляд подальших подій, що відбуваються після закінчення звітного періоду, але до завершення аудиту.

3. Тестування політики, процедур та результатів внутрішнього контролю

Система внутрішнього контролю – це внутрішні правила та процедури контролю запроваджені керівництвом для запобігання та викриття помилок і фальсифікації облікових даних.

МСА 315 дає рекомендації щодо складових оцінки ефективності функціонування системи внутрішнього контролю. Аудитор повинен оцінити: середовище контролю, облікову (інформаційну) систему, контрольні процедури.

Середовище контролю охоплює загальне ставлення, обізнаність і розуміння управлінським персоналом важливості запровадження внутрішнього контролю. Жорстке середовище контролю сприяє підвищенню ефективності систем контролю.

Облікова (інформаційна) система може вважатися надійною та ефективною, якщо відповідає наступним вимогам:

- своєчасність – операції відображені на рахунках в період їх виникнення;

- реальність – операції відображені в обліку дійсно мали місце;

- правильність – операції відображені на рахунках бухгалтерського обліку відповідно до діючих нормативно-правових актів і прийнятої на підприємстві облікової політики;

- повнота – всі реальні операції відображені в повній сумі.

Вивчаючи процедури та заходи контролю, аудитора, необхідно впевнитися:

1. В ефективності розподілу обов'язків між працівниками клієнта.

2. В здійсненні упорядкованого санкціонування господарських операцій.

3. У проведенні періодичних і раптових інвентаризацій товарно-матеріальних цінностей на предмет з'ясування відповідності даних бухгалтерського обліку фактичній їх наявності.

4. У здійсненні заходів, спрямованих на фізичне обмеження доступу несанкціонованих осіб до активів підприємства, до системи ведення документації і записів на рахунках.

5. У правильності документування господарських операцій

(опрацювати «Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку», затверджене Наказом Міністерства фінансів України № 77 від 24.05.95р.зі змінами і доповненнями. Режим доступу до документу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0168-95>)

Основними аудиторськими процедурами, які використовуються при оцінюванні ефективності внутрішнього контролю і, відповідно оцінювання ризику контролю є:

- обстеження приміщення, де зберігаються матеріальні цінності;
- спостереження за процесами, що виконується іншими особами з метою оцінювання їх відповідності певним нормам;
- ознайомлення з існуючими вимогами до організації внутрішнього контролю (службових інструкцій або положень),
- огляд посадових інструкцій працівників, які займаються внутрішнім контролем;
- подання запитів власникам, працівникам, попереднім аудиторам на основі розроблених анкет;
- тестування системи внутрішнього контролю. Аудитору необхідно мати розроблені анкети тестів (перелік питань), відповіді які б дозволили аудитору сформулювати думку щодо надійності контролю і рівня довіри до нього на рівні підприємства в цілому, і на рівні окремих об'єктів аудиту;
- подання запитів до внутрішніх аудиторів щодо виконаних ними процедур контролю, реакції управлінського персоналу на результати виконаних контрольних процедур; звітів роботи внутрішніх аудиторів,
- повторне виконання (повторне виконання аудитором заходів внутрішнього контролю, які вже виконувалися як частина заходів внутрішнього контролю суб'єкта господарювання).

4. Особливості оцінки ефективності заходів внутрішнього контролю в середовищі автоматизованих інформаційних систем

Середовище автоматизованих інформаційних систем обліку обумовлює певні ризики спотворення даних через:

- використання несанкціонованої версії програми або обробку неточних даних;
- неавторизований доступ до даних, який може привести до знищення даних або їх неналежної зміни,
- доступ багатьох користувачів до спільної бази даних;

- можливість отримання персоналом прав доступу, які перевищують права, необхідні для виконання ними своїх обов'язків;
- некомпетентність облікового персоналу стосовно використання програмного продукту, неповне розуміння обліковим персоналом усіх аспектів функціонування тих алгоритмів, що застосовуються програмним рішенням при нарахуванні зносу необороних активів, заробітної плати, лікарняних, курсових різниць, розподілі загально-виробничих витрат і т.п.;
- внесення несанкціонованих змін в алгоритми розрахунків;
- неналежне ручне втручання.

Функціонування обліку в комп'ютерному середовищі вимагає від аудитора здійснення додаткових заходів та оцінювання додаткових напрямків системи внутрішнього контролю підприємства. Такими додатковими напрямками є методично-організаційне, математично-програмне, технічне та інформаційне забезпечення автоматизованої інформаційної системи, які мають функціонувати як єдине ціле для належного ведення обліку та складання звітності підприємства.

Методично-організаційне забезпечення реалізується у вигляді сукупності інструктивних документів, що визначають розподіл функціональних обов'язків, повноваження та взаємодію користувачів автоматизованої інформаційної системи з технічним і програмним забезпеченням, а також між собою.

Дослідження ефективності системи внутрішнього контролю за методично-організаційним забезпеченням автоматизованої інформаційної системи передбачає оцінку:

- політики адміністрації підприємства щодо організації та підтримання належного функціонування автоматизованої інформаційної системи підприємства;
- нормативних документів, які визначають порядок взаємодії користувачів в автоматизованих інформаційних системах обліку клієнта;
- посадових інструкцій, які визначають розподіл функціональних обов'язків між працівниками, які відповідають за належний рівень захисту комп'ютерного інформаційного середовища;
- кваліфікаційних вимог, що висувають до користувачів автоматизованої інформаційної системи підприємства та відповідність фактичного рівня кваліфікації персоналу визначеним вимогам;
- обмеження доступу до комп'ютерної інформаційної системи через визначення паролів та рівнів доступу для користувачів, своєчасність зміни їх для звільнених працівників тощо.

Математично-програмне забезпечення — це сукупність математичних методів, моделей та алгоритмів опрацювання інформації, покладених в основу програмного забезпечення. Вони забезпечують розв'язування прикладних задач у середовищі автоматизованих інформаційних систем обліку.

Процедури та заходи внутрішньогосподарського контролю за математичним програмним забезпеченням мають гарантувати аудиторам необхідний рівень впевненості в тому, що:

- встановлене на підприємстві програмне забезпечення є надійним, а його алгоритми є точними та відповідають нормам і вимогам законодавства.

Такі процедури здійснюються за допомогою тестування алгоритмів шляхом введення умовних або повторним обчисленням (перерахунком) їх результатів.

- встановлене програмне забезпечення, яке використовується працівниками в їхній роботі, санкціоноване уповноваженою відповідальною особою (системним адміністратором) та справді необхідне для виконання функціональних обов'язків працівників;

- прикладні програмні рішення, що використовуються в обліку та управлінні підприємством, мають ліцензійний характер і своєчасно оновлюються;

- програмне середовище вільне від зловмисних і шпигунських програм, здатних негативно вплинути на цілісність інформаційної бази, й унеможливило несанкціонований доступ до інформації з боку сторонніх осіб;

- внесення змін до алгоритмів програмного забезпечення здійснюється винятково санкціоновано фахівцями, які мають відповідний кваліфікаційний рівень, та супроводжується належним оформленням відповідної технічної й інструктивної документації. Внесення несанкціонованих змін до алгоритмів програмного забезпечення, у тому числі працівниками персоналу клієнта, категорично виключається.

Технічне забезпечення - комплекс технічних засобів, що забезпечують функціонування автоматизованої інформаційної системи обліку на базі сучасних засобів комп'ютерної техніки та відповідної документації на ці засоби.

Процедури і заходи внутрішньогосподарського контролю за технічним забезпеченням мають надавати обґрунтовану впевненість про те, що:

- технічні засоби, які використовуються для введення, зберігання, передання, опрацювання і аналізу інформації, за технічними характеристиками відповідають завданням, що виконуються на підприємстві;

- основні параметри технічного забезпечення задовольняють вимоги, що висуваються програмним забезпеченням;

- потреби користувачів у заміні, ремонті, модернізації наявних технічних засобів та підтримці їх у працездатному стані забезпечуються своєчасно та повному обсязі.

Інформаційне забезпечення являє собою сукупність інформаційних ресурсів підприємства, порядок їх розміщення, зберігання та використання.

Заходи внутрішнього контролю за інформаційним забезпеченням мають надавати аудиторіві обґрунтовану впевненість у тому, що інформація, яка циркулює в автоматизованій інформаційній системі обліку, відображена відповідно до вимог, визначених у методичних та інструктивних документах.

Для цього аудиторіві необхідно впевнитися що:

- на підприємстві встановлений та доведений до працівників порядок руху паперових носіїв первинної інформації, який забезпечує повноту та своєчасність її опрацювання в середовищі автоматизованого обліку клієнта.

- заведений на підприємстві порядок зберігання машинної інформаційної бази виключає можливості несанкціонованого доступу до даних, їх втрату, зміни чи доповнення сторонніми особами;
- формування машинної інформаційної бази не замінює належного і своєчасного формування паперових примірників первинних документів та друк облікових реєстрів;
- формування резервних копій машинної інформаційної бази здійснюється з необхідною регулярністю, але не рідше кінця кожного звітного періоду;
- існує достатнє інструктивне та методичне забезпечення користувачів щодо порядку формування машинної бази даних;
- заходи контролю виявляють спроби внесення несанкціонованих операцій чи виправлень даних попередніх періодів.

5. НОРМАТИВНО-ПРАВОВІ ПРОЦЕДУРИ АУДИТУ.

Нормативно-правова база господарюючих суб'єктів включає нормативно-правові акти, що стосуються як ведення фінансового обліку, підготовки звітності, так його бізнесу загалом.

Важливість цього питання в контексті перевірки фінансової звітності зумовлена тим, що:

1) Положення деяких законодавчих або підзаконних актів безпосередньо впливають на фінансову звітність, оскільки вони визначають порядок її підготовки, розкриття в ній інформації, подання (наприклад, Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», МСФЗ, МСБО, НП(С)БО 1, П(С)БО, різноманітні положення та інструкції у сфері бухгалтерського обліку тощо).

2) Інші законодавчі та підзаконні акти справляють опосередкований вплив на фінансову звітність і регламентують загалом ведення бізнесу суб'єкта господарювання (тобто визначають його законність, легітимність; наприклад, для акціонерних товариств Закон України «Про акціонерні товариства»; Закон України «Про відпустки», Податковий кодекс України, законодавство з ліцензування діяльності, природоохоронних заходів та ін.).

3) Галузеві нормативні актами можуть справляти прямий і опосередкований вплив на фінансову звітність, наприклад визначають склад витрат робіт та послуг (галузеву калькуляцію собівартості), особливості охорони праці і витрат на ці заходи тощо.

Недотримання вимог законодавчих і нормативних актів може призвести до штрафних санкцій, судових позовів або інших наслідків для суб'єкта господарювання, які можуть суттєво впливати на фінансову звітність, або ж у майбутньому може стати причиною припинення діяльності або вплинути на дотримання принципу неперервності при формування фінансової звітності.

Питання перевірки аудитором дотримання чинного законодавства підприємством-клієнтом регламентується МСА 250 «Розгляд законодавчих та нормативних актів при аудиті фінансової звітності». Відповідальність за забезпечення того, щоб діяльність суб'єкта господарювання здійснювалася

відповідно до положень законодавчих та нормативних актів, несе управлінський персонал, а до відповідальності аудитора належить оцінка суттєвого викривлення фінансової звітності внаслідок недотримання вимог законодавчих і нормативних актів. При цьому аудитор не несе відповідальності за запобігання недотриманню клієнтом вимог законодавства, і не очікується, що він виявить недотримання вимог усіх законодавчих та нормативних актів.

До основних аудиторських процедур, які має виконати аудитор для перевірки дотримання підприємством законодавчих та нормативних актів, належать такі:

- здійснити огляд законодавчої та нормативної бази, яка стосується суб'єкта господарювання, у тому числі пов'язана з його галузевими особливостями;
- звернутися із запитом до управлінського персоналу, працівників юридичної служби щодо дотримання підприємством законодавчої бази та надання письмових запевнень, що аудитору було розкрито всі відомі управлінському персоналу випадки недотримання або підозри в недотриманні вимог законодавчих і нормативних актів, які слід розглядати при складанні фінансової звітності;
- оцінити, наскільки суб'єкт господарювання дотримується вимог відповідно законодавчої бази шляхом виконання процедур по суті щодо класів операцій, залишків на рахунках, а також тестів контролю щодо дотримання законодавчих та нормативних актів;
- ознайомитися з матеріалами перевірок органів фіскальної служби України, виявити факти судових позовів і процесів;
- ознайомитися з протоколами зборів акціонерів, ради директорів, правління тощо;
- за необхідності залучити експерта з юридичних питань;
- повідомити про виявлені випадки недотримання законодавчих та нормативних актів вище керівництво підприємства, або якщо воно причетне до цього – отримати юридичну консультацію та, можливо, поінформувати правоохоронні органи;
- задокументувати виявлені обставини порушень та оцінити їхній вплив на аудиторську думку щодо фінансової звітності.

6. ВИЗНАЧЕННЯ ПОКАЗНИКІВ СУТТЄВОСТІ ПОМИЛОК ПРИ ФОРМУВАННІ ОБОРОТІВ ТА ЗАЛИШКІВ (САЛЬДО) РАХУНКІВ.

В аудиті суттєвість (матеріальність)- це максимально допустимий розмір помилкової суми, яка може бути показана в опублікованих фінансових звітах і розглядатися як несуттєва.

Для розрахунку рівня суттєвості (максимального розміру помилкової суми) аудитор повинен обрати базовий показник і межі його зміни, що будуть відповідати величині максимально допустимої помилки. При виборі базового показника аудитор керується його значимістю для користувачів фінансової

звітності та відносною стабільністю вибраного показника. Це той показник, на який користувач звертає увагу в першу чергу, від якого залежить його рішення.

Оцінювання меж суттєвості, а також склад базових показників, які використовуються для її встановлення є справою професійного судження аудитора. МСА 320 «Суттєвість при плануванні та проведенні аудиту» містить не конкретні вказівки, а лише загальні рекомендації щодо визначення суттєвості.

Базовими показниками для розрахунку суттєвості можуть бути :

- елементи фінансової звітності (активи, власний капітал, зобов'язання, доходи, витрати);
- статті балансу і інших форм звітності;
- окремі рахунки бухгалтерського обліку (їх залишки і обороти).

Суттєвість може мати кількісний і якісний характер, бути порахована як абсолютна величина (тис.грн.), так і відносна (%) величина.

Орієнтиром у встановленні меж суттєвості можуть бути рекомендації Наказу Міністерства фінансів України від 27 червня 2013 року № 635 «Про затвердження Методичних рекомендацій щодо облікової політики підприємства та внесення змін до деяких наказів Міністерства фінансів України».

Для визначення рівня суттєвості застосовують індуктивний і дедуктивний підхід.

Між рівнем суттєвості і аудиторським ризиком існує обернена залежність: чим вищий рівень суттєвості, тим нижчим є рівень аудиторського ризику і навпаки. За тими статтями звітності, для яких характерні високий ризик системи внутрішнього контролю та значна питома вага у загальному підсумку, рівень суттєвості помилок знижується.

Суттєвість помилки визначають на початку аудиторської перевірки до її планування, а потім з урахуванням установленної межі суттєвості та величини аудиторського ризику розробляють плани перевірки, здійснюють необхідні аудиторські процедури, збирають аудиторські докази, складають аудиторський звіт.

7. Основні процедури, що регулюють взаємовідносини між аудиторською фірмою і клієнтом на підготовчому етапі перевірки

Рекомендації щодо домовленостей про аудиторську перевірку надає МСА 210 «Узгодження умов виконання завдання з аудиту» та Положення з національної практики аудиту №1 «Особливості узгодження умов завдання з обов'язкового аудиту та укладання договору про проведення обов'язкового аудиту з врахуванням вимог національного законодавства» 20.12.2013 р. № 286/12 [Режим доступу до Положення http://www.apu.com.ua/apu.com.ua/index.php?option=com_content&view=article&layout=edit&id=703]

Міжнародні стандарти не регламентують форму та зміст листа-зобов'язання, а лише визначають питання, які слід погоджувати в ньому. У

Положенні з національної практики аудиту №1 «Особливості узгодження умов завдання з обов'язкового аудиту та укладання договору про проведення обов'язкового аудиту з врахуванням вимог національного законодавства» подається регламентована форма листа-зобов'язання. Аудитор може не надсилати листа-зобов'язання, а зразу готувати договір на проведення аудиторської перевірки. Договір складається відповідно до вимог Цивільного та Господарського кодексу України. В Положенні з національної практики аудиту №1 подається форма договору на аудиторську перевірку.

Для того, щоб уникнути неправильного розуміння сторонами взятих на себе зобов'язань, умов їх виконання та прийнятого ступеня відповідальності, необхідно максимально чітко обумовити в цих документах всі суттєві аспекти взаємодії, які виникають у зв'язку з їх укладанням. Ними є загальноприйняті аспекти:

1. Предмет договору;
2. Умови (опис) завдання;
3. Обов'язки і права сторін;
4. Ціна договору (розмір і умови оплати);
5. Порядок виконання завдання з аудиту та передача результатів;
6. Відповідальність сторін;
7. Забезпечення конфіденційності;
8. Строк дії договору; термін (строк) перевірки;
9. Місце знаходження та реквізити сторін.

В договірних документах необхідно :

- обумовити концептуальну основу складання фінансової звітності.
- послатися той факт, що у зв'язку з тестовим характером аудиторської перевірки та іншими властивими аудиторській перевірці обмеженнями, разом з обмеженнями притаманними будь-якій системі бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю, існує неминучий ризик того, що деякі суттєві викривлення можуть залишитися невиявленими навіть у тому разі, якщо аудит належно спланований та виконується відповідно до МСА;

- вказати на очікувану форму будь-яких звітів і висновків ;

- відобразити право аудитора в односторонньому порядку розірвати договір на проведення аудиту (відмова від завдання без складання аудитором звіту, або складання звіту, який містить відмову від висловлення думки) за наявності виняткових обставин, вказати на причини модифікації думки;

- розмежувати відповідальності між аудитором і управлінським персоналом у ході перевірки; відобразити вимогу про вільний доступ до всіх облікових записів, документації та іншої інформації, необхідної у зв'язку з проведенням аудиторської перевірки;

- отримати згоду управлінського персоналу щодо інформування аудитора про подальші події;

- вказати недійсність будь-яких положень договору на проведення аудиту, спрямованих на повне звільнення суб'єкта аудиторської діяльності (аудитора, фірми) від встановленої законом майнової відповідальності за

недостовірність документа, в якому відображені результати аудиторської перевірки;

- прохання підтвердити розуміння умов домовленостей шляхом відсилання аудитору другого підписаного примірника листа - зобов'язання.

У разі потреби до договірних документів може бути включена другорядна інформація

- домовленість про залучення інших аудиторів та експертів з деяких аспектів аудиторської перевірки;

- домовленість про залучення внутрішніх аудиторів, а також працівників замовника;

ТЕМА 3. МЕТОДИЧНІ ПРИЙОМИ АУДИТОРСЬКИХ ПРОЦЕДУР ДОКУМЕНТАЛЬНОЇ ТА ФАКТИЧНОЇ ПЕРЕВІРОК ОБ'ЄКТІВ АУДИТУ

1.Методичні прийоми документальної перевірки.

2.Інвентаризація як методичний прийом фактичної перевірки обліково-звітної інформації:

3.Особливості проведення інвентаризації:

а) необороних активів;

б) запасів;

в) грошових коштів;

г) розрахунків;

д) витрат і доходів майбутніх періодів, резервів та забезпечень.

1. Методичні прийоми документальної перевірки

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

Формальна перевірка полягає у візуальній перевірці облікових з документів з метою виявлення фальсифікованих.

Відповідно до статті 9 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» та Положення «Про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку, затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 24.05.1995 року N 88 зі змінами і доповненнями (Режим доступу до документу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0168-95>) підставою для бухгалтерського обліку господарських операцій є первинні документи, які фіксують факти здійснення господарських операцій і повинні бути складені під час здійснення господарської операції або, якщо це неможливо, безпосередньо після її завершення.

Формальна перевірка документа (за формою) означає вивчення та аналіз первинного документа з точки зору його можливості мати юридичну чинність для здійснення записів у бухгалтерському обліку. Вимоги щодо оформлення первинної документації відображені у Положенні «Про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку».

Фальсифіковані документи можуть містити матеріальні та інтелектуальні підробки.

Матеріальні підробки – це зміна оригіналу документа шляхом підчисток, виправлень, дописок і т.п.

Інтелектуальна підробка - це складання документа правильно оформленого з формальної сторони, але такого, що заздалегідь містить неправдиві дані щодо характеру і обсягу операції (наприклад, платіжна відомість із заздалегідь завищеними сумами).

Основними ознаками, які можуть свідчити про фальсифікацію можуть бути:

- Використання нетипових форм документів;
- Не заповнення всіх реквізитів документа (відсутність номера документа, дати, адресів юридичних і фізичних осіб і т.п.).
- Оформлення документів зайвими реквізитами (зайві резолюції, підписи), що створюють зовнішні ознаки законності;
- Підписання документів особами, які не мають на це права.
- Взаємна невідповідність окремих реквізитів документа – невідповідність назви підприємства, яка вказана в документі та на штампі чи печатці;
- Наявність антидатованих документів - виданих минулим числом;
- Відсутність необхідних додатків до документів – первинних документів при зведених; підстав для розрахунку заробітної плати – при відповідній розрахунковій відомості тощо. Відсутність додатків свідчить про те, що їх або не було взагалі, або документи вилучені, повторно використані і знаходяться при іншому реєстрі.
- Відсутність в первинних документів, що пройшли обробку відмітки, яка виключає їх повторне використання;
- Наявність підчисток, дописувань в тексті, виправлень, підробка підписів посадових осіб. Ознаками дописувань в тексті є звужені або збільшені проміжки між словами порівняно з іншим текстом, підняті або занижені закінчення слова чи рядка.

Консультацію щодо виправлення помилок минулих років від фахівців журналу «Дебет-Кредит» можна знайти за посиланням: [:http://online.dtkr.ua/Book/%C2%AB%D0%94%D0%9A%C2%BB%20%E2%84%9650-2014.epub/navPoint-9](http://online.dtkr.ua/Book/%C2%AB%D0%94%D0%9A%C2%BB%20%E2%84%9650-2014.epub/navPoint-9)

Особлива увага також приділяється підписам посадових і матеріально відповідальних осіб, які приймали і відпускали товарно-матеріальні цінності або грошові кошти. При виявленні документів, підписи на яких викликають підозру, аудитор повинен порівняти підписи на сумнівних документах з підписами тих же осіб на інших документах, а також отримати підтвердження від певних осіб..

- Відсутність при виконавчому документі розпорядчого.
- Часта наявність сторнової кореспонденції рахунків.

Арифметична перевірка документів та записів передбачає:

- Повторне обчислення полягає в перевірці правильності арифметичних розрахунків. Цю процедуру доречно застосовувати тоді, коли формування первинного документа, або реєстру синтетичного бухгалтерського обліку здійснюється ручним способом. Зрозуміло, що немає сенсу перевіряти арифметичну правильність визначення суми чи підсумків за комп'ютерною програмою.

- Перевірку узгодженості показників за суміжні періоди узгодженості показників різних облікових реєстрах, формах звітності .

Для перевірки взаємної узгодженості показників слід застосовувати Методичні рекомендації з перевірки порівнянності показників фінансової звітності , що розроблені Міністерством фінансів України (Режим доступу до документу: <http://dtk.com.ua/show/2cid010381.html>).

- Перевірка тотожності даних, що містяться у формах звітності, оборотно-сальдовій відомості, облікових реєстрах, первинних документах.

Після формального вивчення документів здійснюються їх перевірка за суттю.

Перевірка документів по суті дозволяє встановити законність і доцільність господарських операцій, достовірність відображення операцій на рахунках та включення до статей звітності. Вона здійснюється на рівні класів операцій, залишків на рахунках.

- Доцільність операції визначається шляхом з'ясування її економічної вигоди, наявності економічно обґрунтованих розрахунків.

- Законною є операція, зміст якої не суперечить чинному законодавству та нормативним документам (вказівкам, положенням, стандартам).

- Достовірність господарських операцій визначається повнотою, реальністю, своєчасністю і правильністю їх відображення на рахунках і облікових реєстрах.

Встановлюється достовірність такими методичними способами : нормативною перевіркою; зустрічною перевіркою; взаємним контролем документів; хронологічним аналізом; перевіркою наявності підтверджувальних документів; повторенням облікової процедури; перевіркою складеної кореспонденції рахунків.

Всі правопорушення в облікових записах можна поділити на дві групи: помилки і шахрайство.

Характеристику цих понять, а також рекомендації щодо відповідальності аудитора за розгляд шахрайство і помилок відображено в МСА 240 «Відповідальність аудитора за розгляд шахрайства під час аудиторської перевірки фінансових звітів».

2. Інвентаризація як методичний прийом фактичної перевірки обліково-звітної інформації

Під інвентаризацією розуміють перевірку наявності та стану об'єкта обліку, яка здійснюється шляхом обстеження, вимірювання, перерахунку та порівняння отриманих даних з даними бухгалтерського обліку. Інвентаризація дозволяє:

- виявити фактичну наявність активів, встановити лишки або нестачі активів шляхом зіставлення фактичної їх наявності з даними бухгалтерського обліку;
- виявити активи, які частково втратили свою споживчу властивість, застарілі, які не використовуються;
- виявити обгрунтованість відображення залишків зобов'язань, витрат майбутніх періодів у фінансовій звітності або допущені відхилення;
- виявити активи і зобов'язання, які не відповідають критеріям визнання.

Треба зазначити, що аудитор не завжди проводить інвентаризацію, а вивчає матеріали інвентаризації, яка проведена у рамках внутрішньогосподарського контролю і робить висновок про її відповідність Положенню про інвентаризацію активів та зобов'язань, затверджену наказом Мінфіну від 02.09.14 р. № 879. Положення можна знайти за посиланням <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z1365-14> . При цьому аудитор звертає увагу на своєчасність проведення інвентаризації, наявність інвентаризаційних матеріалів (розпорядчих документів на її проведення, інвентаризаційних описів, звіряльних відомостей, протоколів інвентаризаційних комісій, наказу керівництва про відображення результатів інвентаризації в обліку). Відсутність розбіжностей у звіряльних відомостях може свідчити або про високий рівень організації обліку, або про формальний підхід до процедури інвентаризації.

Порядку проведення інвентаризації присвячений спецвипуск газети «Все про бухгалтерський облік» № 100 від 30.10.2015р.

При поведенні інвентаризації активів і зобов'язань аудитор також керується вище зазначеним Положенням.

В цілому методику проведення інвентаризації можна відобразити у таких етапах:

1. Організаційний
 - ✓ Вибір об'єктів інвентаризації, прийомів (суцільним чи вибіркоким), МВО (матеріально-відповідальних осіб)
 - ✓ Підбір і комплектування інвентаризаційної комісії
 - ✓ Видання розпорядження на проведення інвентаризації.
 - ✓ Інструктаж членів інвентаризаційної комісії
2. Підготовчий (основними аудиторськими процедурами цього етапу є обстеження, опитування документальна перевірка)
 - ✓ Пред'явлення повноважень на проведення інвентаризації
 - ✓ Обстеження місця зберігання ТМЦ, перевірка вагового господарства
 - ✓ Перевірка умов та порядку збереження, правил утримання та використання активів
 - ✓ Перевірка договорів укладених з МВО про повну матеріальну відповідальність.

✓ Отримання і перевірка останнього звіту МВО до документів про рух цінностей

✓ Отримання розписки від МВО.

• Підготовка ТМЦ до визначення їх фактичної наявності.

3. Технологічний (основними методичними прийоми етапу є зважування, обмір, лічба, економіко-математичні розрахунки, експертне оцінювання, зовнішнє підтвердження)

• Безпосередня перевірка фактичної наявності об'єктів обліку (зняття залишків) та правильності їх оцінювання

• Документування: складання інвентаризаційних описів. Інвентаризаційні описи підписуються МВО і членами комісії. МВО дає підписку про те, що інвентаризація проведена правильно і претензій до комісії вона немає.

При проведенні інвентаризації розрахунків – в ході даного етапу здійснюється:

• Відсилання контрагентові конкретного витягу з особистих рахунків;

• Збір та аналіз інформації, отриманої від контрагентів.

4. Результативний (основними методичними прийоми етапу є порівняння, групування, оцінювання та аналіз результатів):

• складання звіральних відомостей; За всіма виявленими нестачами чи лишками, комісія повинна отримати письмові пояснення МВО.

• прийняття рішення за результатами інвентаризації. За наслідками проведеної інвентаризації інвентаризаційною комісією складаються протокол, який передається на розгляд та затвердження керівнику підприємства.

• Відображення результатів інвентаризації в обліку.

Типових форм для відображення результатів інвентаризації Положенням про інвентаризацію активів та зобов'язань не визначено. Можна скористатися формами інвентаризаційних документів, що розроблені підприємством, їх можна розробити самотійно або «запозити» із наказу Міністерства фінансів від 17.06.2015 № 572 « Про затвердження типових форм для відображення бюджетними установами результатів інвентаризації». Його можна знайти за посиланням :<http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0788-15> . Докладні вимоги до заповнення інвентаризаційних описів містять п.п. 16—19 р, II Положення № 879; звіральних відомостей п. 20 р. Положення № 879.

3. Особливості проведення інвентаризації необоротних активів

Основними завданнями інвентаризації ОЗ є: виявлення фактичної наявності ОЗ; встановлення лишку або нестачі ОЗ; перевірка правил утримання та експлуатації ОЗ; перевірка первісної вартості зарахованих на баланс ОЗ.

Крім того, під час проведення інвентаризації виявляють ОЗ, які морально застаріли, які можуть підлягати списанню (ліквідації), звертають увагу на ОЗ,

які не використовуються, і відповідно можуть бути переведені на консервацію або продані.

Перед початком інвентаризації бухгалтерській службі підприємства доведеться підготувати:

- первинну документацію з обліку при введенні об'єкта в експлуатацію чи виведенні з неї.

- документи, що підтверджує право власності підприємства на ОЗ та характеризують технічні характеристики За наявності ОЗ, які передані в оренду – договір оренди. За відсутності цих документів слід домогтися їх отримання чи оформлення.

Матеріально-відповідальні особи мають підготувати Інвентарний список основних засобів (форма № ОЗ-9). Цей документ застосовують для по-об'єктного обліку основних засобів за місцем їх знаходження (місцем експлуатації). Його дані повинні бути тотожними записам в Інвентарних картках обліку основних засобів (форма № ОЗ-6), що ведуть в бухгалтерії.

На ОЗ, що не придатні до експлуатації і не підлягають відновленню, складають окремий Інвентаризаційний опис. У ньому зазначають час введення в експлуатацію та причини, що довели до стану непридатності ці об'єкти. Якщо виявлено придатні для використання об'єкти ОЗ із нульовою залишковою вартістю, то інвентаризаційна комісія повинна передати відповідні матеріали керівникові підприємства. Такі ОЗ повинні бути переоцінені, адже наявна невідповідність залишкової і справедливої вартості. Однак, щоб провести переоцінку ОЗ для цілей бухгалтерського обліку, потрібно залучити незалежного оцінювача.

На ОЗ, що перебувають на території підприємства, але не належать йому (отримані в оренду чи на відповідальне зберігання, облік яких підприємство веде на забалансовому рахунку) за вимогами Положення № 879 складають звіряльні відомості, а їхні копії надсилають власникам.

Інвентаризаційні описи на ОЗ, що належать підприємству, але не перебувають на його території (передані в оренду чи на відповідальне зберігання) беруть із звіряльних відомостей, які має надіслати контрагент.

Основні засоби, що ремонтуються на інших підприємствах, вносяться до інвентаризаційного опису на підставі документів про передачу об'єктів у ремонт.

Невиявленні в ході інвентаризації об'єктів ОЗ призводить до потреби їх списання.

Однією з причин нестачі ОЗ може бути невідображення вибуття об'єкта ОЗ. Списання відсутніх через цю причину ОЗ має свої особливості, адже така помилка могла спричинити зайве нарахування амортизації.

А от якщо помилки припустилися цього річ, відкоригувати амортизацію потрібно просто сторнувальним записом – Дт 23, 91, 92, 93, 94... Кт 131 (методом «сторно»). Залишкова вартість об'єкта ОЗ, що списується, також потрапить до витрат періоду внаслідок додаткового облікового проведення, а саме – до Дт 976 рахунку з К-т 10 (відповідного субрахунку).

Якщо така помилка допущена у попередніх роках і впливає на величину нерозподіленого прибутку (непокритого збитку), то її виправляють шляхом коригування сальдо нерозподіленого прибутку (непокритого збитку) на початок звітнього року (п.4 П(С)БО 6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах»). Іншими словами, відкоригувати зайво нараховану амортизацію за попередні роки треба записом за Дт субрахунку 131 «Знос основних засобів» та кредитом рахунку 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)». Водночас до Дт рахунку 44 потрапить і залишкова вартість списуваного об'єкта (Дт44 Кт 10).

Причиною виникнення надлишків, як правило, є облікові помилки. Ними можуть бути:

- об'єкт ОЗ не оприбутковано (відсутній запис про оприбуткування, цей факт може бути виявлений при інвентаризації розрахунків)
- об'єкт ОЗ не введено в експлуацію і можливо відображається у складі на рах.15, або значиться не на 10 рахунку, а на 11;
- об'єкт ОЗ помилково списали з обліку.

Для оприбуткування лишків ОЗ за наявності первинних документів постачальників або за можливості їх відновлення, бухгалтер повинен скласти:

- бухдовідку, у якій зазначити зміст помилки, її суму та кореспонденцію рахунків, за допомогою якої виправляють помилку;

- акт приймання-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів типової форми № ОЗ-1 на підставі первинних документів постачальника.

Якщо об'єкт ОЗ оприбутковується без первинних документів, то інвентаризаційне Положення запропонувало прибуткувати надлишки ОЗ, збільшуючи доходи майбутніх періодів (Дебет 10 К-т рахунку 69 «Доходи майбутніх періодів»; потім поступово на суму нарахованої амортизації (Д-т витратних рахунків К-т 131) визнавати доходи звітнього періоду : Д-т 69 К-т 746).

Виявлені надлишки ОЗ показуються в обліку за справедливою вартістю, причому для її визначення сторонніх оцінювачів не залучають, адже це не переоцінка.

Якщо об'єкт ОЗ, який визначено як «лишки» експлуатувався, то потрібно донарахувати амортизацію за весь період його фактичної експлуатації. А от якщо помилки допущені в поточному році, донарахувати амортизацію потрібно через поточні витрати залежно від призначення об'єкта ОЗ (Дт 23, 91, 92, 93, 94... Кт 13). А надалі такий об'єкт амортизується в загальному порядку.

Виправлення помилок, які допущені в попередніх періодах через неоприбуткування ОЗ і ненарахування амортизації виправляють шляхом коригування сальдо нерозподіленого прибутку (непокритого збитку) на початок звітнього року. Іншими словами, донарахувати амортизацію за попередні роки треба записом за Дт рахунку 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)» та кредитом субрахунку 131 «Знос основних засобів». Водночас до кредиту рахунку 44 потрапить і вартість оприбуткованого об'єкта ОЗ (Дт10 Кт 44). Якщо об'єкт ОЗ буде відображений на рахунку 15, то перерахунок відповідних

статей балансу відбудеться без коригування сальдо нерозподіленого прибутку на початок звітнього року.

Особливості проведення інвентаризації запасів

Фактичну наявність запасів визначають шляхом їх перерахунку, переважування чи перемірювання. Не допускається вносити до інвентаризаційних описів дані про залишки активів зі слів матеріально відповідальних осіб або за даними обліку без перевірки їх фактичної наявності.

Запаси, що перебувають на складах інших підприємств (на відповідальному зберіганні, на комісії, у переробці), можуть бути визнані наявними під час інвентаризації, якщо вони підтверджені належно оформленими документами, зокрема охоронними розписками, які переоформлені на дату проведення інвентаризації або близьку до неї.

Зняття залишків у незавершеному виробництві здійснюють не тільки шляхом зважування, заміру, обміру, лічби тощо, але і з використанням розрахункового методу на основі технічних розрахунків. Крім того фактичні результати інвентаризації потрібно відкоригувати на невраховані складові вартості незавершеного виробництва, зокрема на зарплату виробничих працівників, і інші прямі витрати (п. 10 П(С)БО 9, п. 11 П(С)БО 16 «Витрати»).

Матеріальні ресурси, які знаходяться на робочих місцях, але ще не оброблялися, до інвентаризаційного опису незавершеного виробництва не включаються, а фіксуються в описах виробничих запасів. Їх кількість визначається шляхом зважування, замірів, підрахунків.

Якщо виявлені лишки бездокументарних запасів підприємство планує продавати, то їх оцінюють за чистою вартістю реалізації. Відповідно до П(С)БО 9 останню розраховують як різницю між очікуваною ціною продажу (ринковою вартістю) і очікуваними витратами, пов'язаними з реалізацією. Якщо запаси планують використовувати для власних потреб – за ціною можливого використання.

Особливості проведення інвентаризації грошових коштів

Об'єктами інвентаризації грошових активів є: готівка; цінні папери (акції, облігації, депозитні сертифікати).

Аудиторам слід звертати увагу на умови збереження грошових коштів.

Інвентаризацію здійснюють в присутності касира і головного бухгалтера.

До початку інвентаризації аудитор повинен визначити чи укладений договір про матеріальну відповідальність керівника з працівниками, які відповідають за ведення касових операцій. Потім касир зобов'язаний скласти звіт касира з прикладеними до нього виправдувальним документами щодо приходу і видатку грошових коштів і письмову розпискою (за зразком додатка до Положення про ведення касових операцій у національній валюті в Україні, затверджене Постановою НБУ від 15.12.04. № 637. Режим доступу до документу – <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/z0040-05>) про відсутність у касі грошей і грошових документів, які належать особисто касиру або стороннім

організаціям. Зберігати в касі готівку, яка не належить підприємству заборонено.

Звіт касира (відривний лист касової книги) з прикладеними прибутково-видатковими документами перевіряється комісією і візується. На кожному документі та звіті у правому верхньому куті аудитор розписується і ставить дату, щоб запобігти можливій підміні звіту або прикладених до нього документів. Жодні документи (окрім прикладених до звіту) чи розписки у фактичний залишок наявності каси не включаються. Насамперед касир розкладає гроші за купюрами і складає покупюрний опис. Гроші в пачках – розкриваються. Гроші спочатку перераховує касир, потім – аудитор. Якщо підсумки перерахунку не збігаються – член комісії (головний бухгалтер).

Залишок пред'явленої готівки комісія (аудитор, головний бухгалтер, касир) порівнює із залишками касового звіту на момент інвентаризації. За фактом проведення інвентаризації складається акт інвентаризації (за зразком додатка 7 до Положення про ведення касових операцій у національній валюті в Україні, затверджене Постановою НБУ від 15.12.04. № 637) в якому робляться висновки про результати інвентаризації. За наявності розходжень з касира в обов'язковому порядку береться письмове пояснення причин, яке зазначається в акті. Акт складається у двох примірниках і підписується членами інвентаризаційної комісії і МВО.

Одночасно з готівкою, перевіряються грошові документи (почтові марки, марки державного мита, цінні папери, бланки суворої звітності і т.п.). Перелічені цінності записуються в акт інвентаризації в розрізі окремих їх видів.

Відмінність інвалютної нестачі від гривневої лише в тому, що потрібно визначати гривневий розмір збитку від такої нестачі та рахувати за нею курсові різниці. Курсові різниці від перерахунку коштів в інвалюті, відображають або в складі інших операційних доходів (Кт субрахунку 714 «Дохід від операційної курсової різниці» або в складі інших операційних витрат (Дт субрахунку 945 «Витрати від операційної курсової різниці») – абз. 2 п. 8 П(С)БО21.

Інвентаризація грошових коштів на рахунках в банку здійснюється методом звірки залишків, які обліковуються на рахунках в бухгалтерії, із залишками в банківських виписках. При інвентаризації не повинні залишатися поза увагою банківські операції, не підтверджені відповідними документами. За погодженням з клієнтом необхідно з'ясувати причину відсутності документа і у випадку необхідності звернутися до банку за роз'ясненням по даній операції.

Особливості проведення інвентаризації розрахунків

Інвентаризація кредиторсько-дебіторських заборгованостей передбачає перевірку обґрунтованості сум, які обліковуються на рахунках обліку розрахунків із покупцями, замовниками, постачальниками, підрядниками, одержаних і виданих векселів, одержаних позикових коштів, наданих кредитів (позик), з підзвітними особами, депонентами, іншими дебіторами й кредиторами. Також дебіторську та кредиторську заборгованість обов'язково перевіряють на дотримання строку позовної давності (п. 7.4 р. III Положення № 879).

Інвентаризація розрахунків передбачає звірку з дебіторами і кредиторами. В рамках внутрішньогосподарського контролю, ініціює таку звірку підприємство-кредитор. Воно передає усім своїм дебіторам виписки з аналітичних рахунків про їх заборгованість, натомість отримує виписки від своїх кредиторів про стан своєї кредиторської заборгованості. Альтернативою виписці може бути Акт звіряння розрахунків.

На підставі отриманих актів звіряння розрахунків із дебіторами та кредиторами проводиться робота зі з'ясування причин виникнення розбіжностей, а в обліку проводяться відповідні коригування, адже на рахунках обліку розрахунків із покупцями й замовниками, постачальниками й підрядниками, іншими дебіторами та кредиторами повинні фігурувати погоджені суми. В окремих випадках, коли до кінця звітної періоду розбіжності не усунені або залишились нез'ясованими, розрахунки з дебіторами і кредиторами відображаються кожною стороною в сумах, що впливають із записів у бухгалтерському обліку і визнаються нею правильними (п.7.2 р. III Положення № 879).

Затвердженої (типової) форми виписки про стан розрахунків чи Акту звіряння розрахунків немає. Для формування актів звіряння можна використовувати програмні продукти фірми 1С.

В рамках внутрішньогосподарського контролю інвентаризація розрахунків перед складанням звітності здійснюється, як правило, 1 листопада, але не раніше, ніж 1 жовтня (п.10 р.I Положення № 879).

В рамках аудиту доцільним є документальний контроль розрахунків з кредитними та контролюючими органами. При проведенні аудиту ініціатором інвентаризації розрахунків є аудитор, який згідно МСА 505 «Зовнішні підтвердження» вибірково надсилає дебіторам і кредиторам підприємства-клієнта запит про підтвердження залишків заборгованості.

Інвентаризацію розрахунків оформлюють актом Інвентаризації, також складають довідку про дебіторську і кредиторську заборгованості, щодо яких строк позовної давності минув (за наявності). Довідка є додатком до акта інвентаризації розрахунків. У ній наводять розгорнуту інформацію про дебіторську й кредиторську заборгованість, щодо яких строк позовної давності минув, а саме: найменування та місце знаходження таких дебіторів або кредиторів, суми, причини, дати й підстави для виникнення заборгованості (п. 7.5 р. III Положення № 879).

Дебіторську заборгованість із терміном позовної давності, що минув, списують з активів підприємства (п. 11 П(С)БО 10) за рахунок резерву сумнівних боргів. Якщо резерву недостатньо (або його взагалі не створювали), суми такі списують на інші операційні витрати.

Списану дебіторську заборгованість іще як мінімум 3 роки обліковують поза балансом на субрахунку 071 «Списана дебіторська заборгованість». Це роблять для спостереження за можливістю її стягнення у випадках зміни майнового становища боржника.

Кредиторська заборгованість із терміном позовної давності, що минув, збільшує дохід. Якщо заборгованість виникла в результаті операційної діяльності, то застосовують субрахунок 717 «Дохід від списання кредиторської заборгованості», в інших випадках – субрахунок 746 «Інші доходи».

Окремо складають Акт інвентаризації розрахунків щодо відшкодування матеріальних збитків. У ньому вказують прізвище боржника, за що й коли виник борг, дату прийняття рішення суду або іншого органу (добровільної згоди боржника) про відшкодування суми матеріальної шкоди, а якщо таке рішення не прийняте, зазначають дату пред'явленого підприємством позову й суму заборгованості на дату інвентаризації.

Зазначені документи передають у бухгалтерію для відображення результатів інвентаризації на рахунках обліку.

Перевірку обґрунтованості залишку коштів цільового фінансування здійснюють шляхом зіставлення даних про надходження на підприємство коштів цільового фінансування та їх використання. Окрім того, необхідно з'ясувати, чи були такі кошти повною мірою використані на ті цілі, для яких їх було призначено (п. 7.6 р. III Положення № 879).

Особливості проведення інвентаризації витрат і доходів майбутніх періодів, резервів та забезпечень

Мета інвентаризації доходів, витрат майбутніх періодів та забезпечень – виявити обґрунтованість залишків на дату її проведення або допущені відхилення. Це вимагає застосування такої аудиторської процедури як повторне обчислення, тобто аудитор має перерахувати сальдо рах. 39, 69, 47, 38 і зіставити з тим, яке впливає з обліку клієнта..

Положення № 879 не деталізує здійснення інвентаризації за цими статтями, однак послідовність дій під час їх інвентаризації може бути такою:

- доходи і витрати майбутніх періодів класифікують їх за видами – наприклад, аванси сплачені чи отримані за оренду, за виконання довгострокових контрактів тощо і встановлюють дату їх виникнення – для перевірки правильності формування первісних сум витрат і доходів майбутніх періодів;

- перевіряють первинні документи, на підставі яких такі витрати і доходи відображено в обліку (договір, рахунок, видатковий касовий ордер, платіжне доручення, авансовий звіт тощо).

- перевіряють обґрунтованість списання сум за цими статтями і включення їх до поточних витрат і доходів.

До витрат і доходів поточних періодів вони мусять потрапляти в міру виконання робіт або надання послуг. Списання частини витрат і доходів майбутніх періодів оформляється розрахунком бухгалтерії, в якому зазначається їх сума, що відноситься на витрати чи доходи звітного періоду, а також назва, номер документа, на підставі якого було здійснене їх віднесення (акт виконання робіт, договір тощо).

Акти звіряння з контрагентами також дають можливість обґрунтувати суми списані за цими статтями.

• порівнюють залишок витрат і доходів майбутніх періодів, визначений у процесі інвентаризації з сальдо рахунків 39 і 69 і здійснюють коригування. Результати інвентаризації можна оформити окремим інвентаризаційним актом або включити їх до акту, у якому фіксують підсумки інвентаризації розрахунків із покупцями та іншими кредиторами.

Процес інвентаризації забезпечення та виплату відпускних можна відобразити в таких етапах:

1. Визначення залишку запезпечень (з врахуванням ЄСВ) на кінець року. Для цього необхідна інформація про невикористані дні щорічної відпустки (у т.ч щорічні додаткові відпустки для працівників, які мають дітей) за кожним працівником, а також середньоденну заробітну плату. Формула розрахунку залишку резерву відпусків (P_3) по кожному працівнику виглядає так:

$$P_3 = 3П \div (D_k - D_v - Ч) \cdot D_{нв} \cdot K_{есв}$$

де 3П – фактично нарахована заробітна плата за попередні 12 календарних місяців або за фактично відпрацьований час (з 1-го по 1-ше число), якщо працівник відпрацював менше року;

D_k – кількість календарних днів в розрахунковому періоді;

D_v – кількість святкових і вихідних днів в розрахунковому періоді (відповідно до ст 73 Кодексу законів про працю);

Ч – час, протягом якого працівник відповідно до діючого законодавства чи за інших причин не працював і за ним не зберігався чи частково зберігався заробіток в розрахунковому періоді;

$D_{нв}$ – кількість невикористаних днів відпустки;

$K_{есв}$ – коефіцієнт, який збільшує резерв відпусток на суму нарахованого ЄСВ.

2. Порівняння отриманої суми з сальдо по кредиту субрахунку 471.

3. Коригування залишку резерву на оплату відпусток.

Якщо перерахований у процесі інвентаризації залишок резерву є більшим, ніж сальдо субрахунку 471, то на різницю донараховують резерв. Облікове проведення таке ж як і при формуванні резерву: Дт 23, 91, 92, 93, 94 Кт 471. Якщо перерахований у процесі інвентаризації залишок резерву є меншим, ніж сальдо субрахунку 471, то на різницю зменшують суму резерву. В обліку таке зменшення показують:

✓ або сторнувальним проведенням Дт 23, 91, 92, 93, 94 Кт 471.

✓ або включенням до складу доходу звітного періоду (Дт 471 Кт 719 «Інші доходи від операційної діяльності»)

Створення резерву сумнівних боргів для при відображенні дебіторської заборгованості за продукції, товари, роботи і послуги є не правом, а обов'язком підприємства, хоча є види заборгованості для яких створення такого резерву не передбачено. (п.7 П(С)БО 10 і п.2.8. розд.ІІ П(С)БО 25). Право створювати чи не створювати резерв мають підприємства, які ведуть облік за МСФЗ та ті, які формують спрощений Фінансовий субекта малого підприємництва.

Резерв сумнівних боргів створюють і коригують на дату балансу. При цьому сам резерв сумнівних боргів відображається за кредитом рахунку 38 «Резерв сумнівних боргів».

Процес інвентаризації резерву сумнівних боргів можна відобазити в таких етапах:

1. Визначення структури дебіторської заборгованості, виокремлення сумнівної і безнадійної.

2. Аналіз відповідності створеної суми резерву, тій заборгованості, для покриття можливих втрат від непогашення якої, його створили.

3. Перевірка відповідності методу створення резерву до методу, який закріплений в наказі про облікову політику та перевірка правильності розрахунку розміру резерву сумнівних боргів .

4. Перевірка сум дебіторської заборгованості, яка списано за рахунок резерву в поточному звітному періоді.

5. Визначення залишку резерву на кінець звітного періоду. Якщо розрахований залишок резерву під час інвентаризації є більшим, ніж сальдо по кредиту 38, то його треба донарахувати. Для цього використовують теж облікове проведення, що і при сторенні резерву: Д-т 944 «Сумнівні та безнадійні борги» Кт 38. Якщо залишок резерву менший, то – різницю необхідно віднести на інші операційні доходи: Д-т 38 Кт 719.

6. Результат розрахунків відображають у фінансовій звітності.

Наявність, стан й оцінку доходів і витрат майбутніх періодів та забезпечень майбутніх платежів фіксують в інвентаризаційному описі або акті інвентаризації (п. 15 р.ІІ Положення № 879). Щодо форми таких документів, то п. 14 р. ІІ Положення № 879 висуває лише одну вимогу: їм мають бути властиві всі ознаки первинного документа, встановлені Положенням № 88. Те саме правило діє для звіряльних відомостей, у яких фіксують розбіжності між даними бухобліку й інформацією з інвентаризаційних описів (актів інвентаризації) (п.20 р. ІІ Положення № 879).

ТЕМА 4. АНАЛІТИЧНІ ПРОЦЕДУРИ В АУДИТІ.

1. Сутність та напрямки використання аналітичних процедур.

2. Використання аналітичних процедур для оцінювання дотримання принципу безперервності підприємства

1. Сутність та напрямки використання аналітичних процедур

Розуміння сутності аналітичних процедур та рекомендації щодо їх використання надає МСА 520 «Аналітичні процедури».

Сутність аналітичних процедур полягає в оцінюванні фінансової інформації на основі аналізу взаємозв'язків між фінансовими та нефінансовими даними, виявлення відхилень або співвідношень, які не узгоджуються з іншою відповідною інформацією чи значно відрізняються від очікуваних величин.

МСА 520 рекомендує використовувати аналітичні процедури на різних етапах аудиторської перевірки, а саме:

а) на підготовчому етапі – для розуміння суб'єкта господарювання і його середовища і, як результат, підготовка основи для планування перевірки;

б) на основному етапі можуть використовуватися як процедури по суті для отримання аудиторських доказів щодо підтвердження залишків та оборотів на рахунках;

в) на підсумковому етапі – для оцінювання можливості підприємства залишатися діючим, для узагальнення інформації отриманої у результаті виконання аудиторських процедур з метою обґрунтування аудиторського висновку.

Деталізуємо напрямки використання аналітичних процедур. Ними є:

1. Одержання інформації про «незвичайні відхилення» різних показників, виявлення несподіваних співвідношень між елементами фінансової інформації, між статтями звітності за поточний період, неочікуваної їх динаміки та виявлення зон можливих навмисних і ненавмисних помилок в обліку і звітності.

2. Об'єктивне оцінювання стану, динаміки і тенденцій розвитку підприємницької діяльності клієнта, його місця в діловому світі. Це дозволить краще зрозуміти його бізнес, виявити сфери потенційних бізнес-ризиків і мотив для управлінського персоналу спотворити фінансову звітність, і як наслідок – скласти ефективний план перевірки і зекономити час на її проведення.

3. Вивчення узгодженості показників різних форм фінансової звітності дозволяє ще на перших етапах процесу аудиту отримати формальні докази щодо відповідності даних Балансу, Звіту про фінансові результати, Звіту про власний капітал, Звіту про рух грошових коштів, інформації, яка розкривається у примітках вимогам діючих Положень (стандартів) бухгалтерського обліку, оцінити взаємозв'язок між показниками форм звітності. З метою проведення узгодження показників різних форм фінансової звітності потрібно застосовувати розроблені міністерством фінансів України спеціальні таблиці.

4. Використання аналітичних процедур як процедур по-суті. Коли аналітична процедура не виявляє незвичайних відхилень фактичних значень показників від очікуваних, то можна припустити, що ймовірність суттєвої помилки чи неточності мінімальна.

Відхилення або взаємозв'язки, які не узгоджуються з іншою відповідною інформацією чи значно відрізняються від очікуваних величин, аудитор має дослідити такі розбіжності через:

- звертання із запитом до управлінського персоналу та отримання відповідних доказів щодо відповідей управлінського персоналу;
- виконання інших аудиторських процедур, які будуть потрібними за таких обставин

Оцінювання відповідей управлінського персоналу на надані аудитором запити і порівняння їх результатами інших аудиторських процедур трактується МСА 520 як аналітичні процедури.

5. Використання аналітичних процедур на завершальному етапі аудиту для узагальненого оцінювання.

6. Оцінка фінансового стану підприємства і перспективи неперервності його діяльності.

7. Надання науково-обґрунтованих рекомендацій по підвищенню ефективності виробництва на основі використання методики різних видів економічного аналізу.

2. ВИКОРИСТАННЯ АНАЛІТИЧНИХ ПРОЦЕДУР ДЛЯ ОЦІНЮВАННЯ ДОТРИМАННЯ ПРИНЦИПУ БЕЗПЕРЕРВНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА

Фінансова звітність складається згідно певних принципів, серед них принцип неперервності. Аудитор повинен зробити висновок, чи є підприємство «діючим», тобто чи можна оцінювати його активи із припущення, що його діяльність триватиме і далі.

Концепцію постійної діяльності підприємства закладено в ст. 4 Закону України від 16.07.99 р. № 996-XIV «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» та у Н(П)СБО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», МСБО 1 «Подання фінансової звітності» в яких зазначено один із основних принципів ведення бухгалтерського обліку і підготовки фінансової звітності – принцип неперервності діяльності. Він означає, що фінансову звітність складають виходячи з припущення, що підприємство, підприємство не має наміру, ні потреби ліквідувати або сутєво скорочувати свою діяльність, тобто діяльність суб'єкта господарювання розглядається як така, що триватиме далі. МСБО 1 «Подання фінансової звітності» вимагає, щоб управлінський персонал здійснював оцінку здатності підприємства безперервно продовжувати діяльність.

Згідно МСА 570 «Безперервність» аудитору у процесі перевірки повинен отримати аудиторські докази щодо прийнятності використання управлінським персоналом припущення про безперервність під час складання фінансової звітності або висновку щодо існування суттєвої невизначеності стосовно здатності суб'єкта господарювання безперервно продовжувати діяльність. Цей аспект має безпосередній вплив на зміст та вид аудиторського висновку. До аудиторського звіту повинен включатися пояснювальний параграф, який має висвітлювати події або умови, що можуть поставити під сумнів здатність суб'єкта господарювання безперервно продовжувати діяльність. Такий параграф привертає увагу користувачів до питання, поданого чи розкритого у фінансовій звітності, яке є фундаментальним для її розуміння

У процесі перевірки аудитор повинен отримати прийнятні докази щодо існування умови, які окремо або в сукупності ставлять під сумнів припущення про безперервність діяльності клієнта. Такі умови відображено в МСА 570 «Безперервність».

До умов, які можуть поставити під сумнів можливість підприємства залишатися «діючим» можуть бути:

- серйозні порушення фінансової стійкості підприємства, які проявляються у хронічному дефіциті власного оборотного капіталу, необґрунтованому рості позиченого капіталу; тривалій неплатоспроможності підприємства, нездатності своєчасно виконувати свої зобов'язання перед кредиторами; зменшення швидкості обороту капіталу
 - використання короткотермінових позичених засобів для довгострокових вкладень;
 - неефективне використання капіталу (хронічна збитковість);
 - суттєві втрати в основній діяльності, що відображаються в хронічному спаді виробництва, скороченні обсягів продажу;
 - суттєва незбалансованість в часі надходжень і витрачань грошових засобів (тривале перевищення обсягу негативного грошового потоку над позитивним і відсутність перспектив перелому цієї негативної тенденції);
 - втрата частки ринку, основного клієнта, провідного управлінського персоналу без його заміни, труднощі з робочою силою;
 - змін у нормативно-правових актах, які за очікуванням, можуть негативно вплинути на суб'єкт господарювання.

ТЕМА 5. ВИБІРКОВІ ДОСЛІДЖЕННЯ В АУДИТІ.

1. Організація процесу вибіркового дослідження в аудиті.
2. Визначення обсягу вибірки на основі статистичного підходу.

Організація процесу вибіркового дослідження в аудиті

Аудитор може отримувати необхідну йому інформацію шляхом виконання суцільного або несущільного тестування.

Суцільне тестування застосовують при виконанні процедур по суті у тому випадку, коли сукупність складається з невеликої кількості об'єктів; кожен з яких має велику вартість і їх неналежне відображення в обліку може суттєво впливати на спотворення фінансової звітності; високим є властивий ризик і ризик контролю, що робить суцільне дослідження елементів економічно виправданим.

Зарубіжний і вітчизняний досвід проведення аудиторських перевірок вказує на доцільність застосування вибіркового підходу у всіх випадках проведення аудиту.

Широке застосування вибірових перевірок в аудиторській практиці зумовлене кількома причинами.

- значна трудомісткість аудиторської перевірки;
- певна обмеженість аудитора в часі, тобто перевірка повинна закінчуватися в обумовлені в договорі строки;
- висока вартість оплати праці аудитора.

Вибіркова перевірка дозволяє:

- знизити вартість робіт за рахунок зниження трудомісткості (затрат часу і праці), але за обов'язкової умови – забезпечення належної якості аудиту і прийняттого рівня аудиторського ризику;

- більш детально вивчити окремі факти господарської діяльності і первинні документи, що їх відображають, обороти, залишки за рахунками;

- значно розширити план аудиту (економія часу при виконанні аудиторських процедур дає можливість збільшити їх перелік і збільшити кількість об'єктів, які перевіряються).

Загальні рекомендації щодо застосування вибіркової перевірки регламентує МСА 530 «Аудиторська вибірка та інші процедури вибіркової перевірки». Вибіркове дослідження застосовується для оцінювання системи внутрішнього контролю і для перевірки правильності відображення в бухгалтерському обліку оборотів і сальдо по рахунках.

До початку проведення вибірки аудитор слід з'ясувати можливість застосування вибіркового дослідження.

Аудитору слід відмовитися від проведення вибірки, якщо:

- обсяг генеральної сукупності має бути достатньо малим, тобто господарські операції (записи), що перевіряються є малочисельними чи особливо важливими і застосування вибіркового дослідження є не виправданим.

- генеральна сукупність є неоднорідною і її структура не дозволяє застосувати вибіркоче дослідження

- при проведенні попередніх аудиторських перевірок у підприємства-клієнта було виявлено суттєві викривлення даних за певними об'єктами;

- контролюються специфічні статті (показники), які потребують детальної перевірки;

- очікуваний рівень помилок має бути достатньо високим.

Здійснюючи процедури перевірки по суті, необхідно брати до уваги наступні обставини:

- чим вище аудитор оцінює властивий ризик, ризик системи контролю, тим нижчим має бути ризик невиявлення і тим більшим має бути обсяг аудиторської вибірки;

- чим нижче сукупна допустима помилка, яку може визнати аудитор, тим більше має бути обсяг аудиторської вибірки. Поняття «допустимої помилки» тісно пов'язане з поняттям «суттєвості». Аудитор повинен визначити суму максимально можливої помилки у звітності, тобто суттєвість, а потім розподілити цю суму за групами рахунків і за кожним рахунком, зокрема;

- чим більше очікувана помилка стосовно генеральної сукупності, тим більше має бути обсяг аудиторської вибірки, який дозволить визначити дійсний рівень помилок в цій сукупності.

Процес організації і вибіркової перевірки можна представити у таких етапах:

1. Конкретизація напрямів перевірки, формулювання «локальних» завдань та визначення критеріїв помилок

2. Визначення генеральної сукупності з якої необхідно зробити вибірку.

3. Поділ генеральної сукупності на дрібні під сукупності (стратифікація).

4. Встановлення рівня допустимого викривлення (допустимої помилки) і прогнозного викривлення (очікуваної помилки) у вибірці, встановлення ризику невиявлення та необхідного рівня довіри до результатів перевірки

5. Визначення обсягу вибірки.

Обсяг вибірки, тобто кількість елементів генеральної сукупності, відібраних для перевірки, слід визначати дуже уважно, і це є непростим завданням. Однією з головних вимог до проведення вибіркового дослідження є те, що вибірка має бути репрезентативною, тобто представницькою. Це повинно дозволити аудитору розповсюдити результати вибіркового дослідження на всю сукупність.

Існують два основних підходи при визначенні обсягу вибірки: статистичний і нестатистичний.

6. Визначення методу відбору елементів до вибірки.

Існує два методи до відбору елементів з генеральної сукупності до вибірки: імовірнісний (або формалізований метод) – відповідає статистичному підходу до формування вибірки; неімовірнісний (неформалізований метод) – відповідає нестатистичному підходу до формування вибірки.

Реалізується імовірнісний метод з використанням методичних прийомів випадкового і систематичного відбору.

Неімовірнісний (неформалізований, нестатистичний) метод реалізується застосуванням таких його основних методичних прийомів як:

- 1) блочний відбір, або відбір груп,
- 2) відбір навмання, або безсистемний відбір;
- 3) оцінковий методичний прийом ґрунтуються на професійній оцінці.
8. Дослідження відібраної інформації та оцінка отриманих результатів.
9. Висновок аудитора про сукупність, яка перевіряється.

2. Визначення обсягу вибірки на основі статистичного підходу

Розрахунок обсягу вибірки на основі статистичного підходу розраховується за такою статистичною формулою:

$$O_v = K_n \cdot T \quad (1)$$

O_v – обсяг вибірки;

K_n – коефіцієнт надійності результатів перевірки.

T – точність, яка характеризує допустиму помилку, визначену у відсотках або у грошовій оцінці.

Для визначення коефіцієнта надійності існують спеціальні таблиці, в яких змінними є рівень довіри (рівень впевненості у результатах перевірки) та кількість очікуваних помилок у вибірці

При формуванні вибірки допустима помилка (відхилення від певних норм) задається у відсотках і висновки роблять не на основі абсолютного розміру помилок, а на основі частоти їх виникнення. Таку вибірку називають атрибутивною.

Таким чином, атрибутивна вибірка – це вибірка у якій кожна помилка або відхилення від певних норм чи процедур трактується однаково, незважаючи на

те, що абсолютні розміри помилок можуть значно відрізнятись один від одного. Тобто проводиться оцінка частки одиниць сукупності, які містять атрибути чи характеристики, що цікавлять аудитора.

Якщо точність представлена абсолютною величиною (тис.грн.), то формула (1) для розрахунку обсягу вибірки (монетарної вибірки) набуває дещо іншого вигляду:

$$\frac{D_n}{V_c} = T \text{ (точність)}$$

Замість використання точності у відсотках, перетворимо її на допустиму помилку у вартісному еквіваленті

D_n – допустима монетарна помилка ;

V_c – вартість генеральної сукупності

Тоді формула (1) для визначення обсягу вибірки набуде такого вигляду:

$$O_v = K_n : \frac{D_n}{V_c} = K_n \cdot \frac{V_c}{D_n} = K_n \cdot V_c : D_n \quad (2)$$

ТЕМА 6. ФІНАНСОВА ЗВІТНІСТЬ ПІДПРИЄМСТВ ЯК ОБ'ЄКТ АУДИТУ ТА МЕТОДИЧНІ ПІДХОДИ ДО ЙОГО ПРОВЕДЕННЯ

1. Склад і призначення фінансової звітності та основні принципи її підготовки.
2. Зміст і види тверджень керівництва у фінансових звітах щодо яких виконуються аудиторські процедури
3. Загальна методика перевірки достовірності фінансової звітності.

1. Склад і призначення фінансової звітності та основні принципи її підготовки.

Річна фінансова звітність складається на завершальній стадії фінансового обліку. Її склад залежить від статусу підприємства. Виділяють такі її різновиди: загальна; спрощена; консолідована.

Загальну фінзвітність складають підприємства незалежно від форм власності та організаційно-правових форм господарювання (крім бюджетних установ, представництв іноземних суб'єктів господарської діяльності та суб'єктів малого підприємництва) у національній валюті без десяткових знаків.

Консолідовану звітність відповідно до НП(С)БО 2 «Консолідована фінансова звітність» подають лише материнські компанії, тобто ті, які контролюють дочірні підприємства. Її складають і подають за тими самими формами, що і загальну, упорядковано додаючи показники фінансової звітності дочірнього підприємства до аналогічних показників фінансової звітності материнського. Фінансова звітність материнського підприємства та його дочірніх підприємств, що використовується при консолідації, складається за той самий звітний період і на ту саму дату балансу.

Спрощений фінансового звіту суб'єкта малого підприємництва складають суб'єктами малого підприємництва .

Фінансова звітність формується на основі таких принципів :

- принцип автономності підприємства.
- принцип безперервної діяльності
- принцип історичної (фактичної) собівартості
- принцип періодичності
- принцип нарахування та відповідності доходів і витрат.
- принцип повного висвітлення
- принцип послідовності
- принцип обачності
- принцип превалювання змісту над формою
- принцип єдиного грошового вимірника

Застосування єдиних принципів складання фінансової звітності має на меті забезпечити чотири основні її якісні характеристики: дохідливість (зрозумілість); доречність; достовірність; зіставність

2. Зміст і види тверджень керівництва у фінансових звітах щодо яких виконуються аудиторські процедури

Відповідальність за достовірне подання та розкриття інформації, яка міститься у фінансових звітах, несе керівництво підприємства. З позицій аудитора фінансову звітність та її показники в сукупності слід розглядати як твердження чи запевнення керівництва суб'єкта господарювання, які несуть відповідальність щодо правильності визнання, оцінювання, подання і розкриття різних елементів фінансової звітності. Поки аудитор не отримає доказів, що спростовують (не підтверджують) дані твердження, наведені у звітності, вона буде вважатися достовірною. Різні статті фінансової звітності містять різні твердження.

МСА 315 «Ідентифікація та оцінка ризиків суттєвих викривлень через розуміння суб'єкта господарювання і його середовища» поділяє твердження, щодо яких збирають аудиторські докази, на три категорії.

Перша категорія тверджень. Твердження, що містять показники балансу, або твердження про залишки на рахунках на кінець періоду, тобто активи і пасиви повинні реально існувати, належати підприємству, бути відображеними в повному обсязі, бути оціненими у відповідності до стандартів обліку та прийнятої на підприємстві облікової політики.

Це такі твердження, згідно МСА 315, звучать так:

існування: активи, зобов'язання та власний капітал існують;

права і зобов'язання: підприємство має чи контролює права на активи, зобов'язання є зобов'язаннями підприємства;

повнота: всі активи; зобов'язання та власний капітал, які мають реєструватися, були зареєстровані;

оцінка вартості та розподіл: активи, зобов'язання та власний капітал включені до фінансових звітів у відповідних сумах, усі пов'язані з ними

коригування щодо оцінки та розподілу відображено у звітності належним чином (елементи балансу оцінені правильно, відповідно до стандартів обліку, облікової політики, це стосується коригування, оцінки, розподілу їх за складовими)

Друга категорія тверджень. Твердження, що містять показники Звіту про фінансові результати, або твердження щодо класів операцій та подій за період, що перевіряється. Це такі твердження:

настання: операції та події, що відображені у звітності, відбулися (настали) та стосуються підприємства;

повнота: всі операції та події, які повинні реєструватися, були зареєстровані та відображені у звітності;

точність: суми та інші дані, які стосуються відображених у звітності операцій та подій, відображені належним чином, тобто правильно;

закриття реєстрів: операції та події відображені у відповідному звітному обліковому періоді;

класифікація: операції та події відображені на відповідних рахунках.

Третя категорія тверджень. Твердження, що містяться в інформації приміток, або твердження про розкриття і подання інформації. Це такі твердження:

настання та права і зобов'язання: події, операції та інші питання, інформація про які розкрита, відбулися (настали) та стосуються підприємства;

повнота: включено розкриття всієї інформації, яка має бути відображена у фінансових звітах;

класифікація та зрозумілість: фінансова інформація належно подана та описана, розкриття інформації також чітко сформульоване;

точність та оцінка: фінансова та інша інформація розкрита достовірно та у відповідних сумах.

Отже, показники, або інформація, різних складових фінансової звітності передбачають різну сукупність тверджень керівництва підприємства. Тому, щоб визначитися з переліком, обсягом аудиторських доказів та процедурами їх отримання, аудитор спочатку визначає для кожної статті фінансової звітності твердження, які містить відповідна стаття, а потім для встановленого твердження визначає доказ, джерело та процедуру його отримання.

3. Загальна методика перевірки достовірності фінансової звітності

Аудиторська перевірка починається з формально-логічної перевірки фінансової звітності у ході якої перевіряють правильність заповнення фінансової звітності по формі, передбаченій обліковими стандартами. При цьому, передусім, звертається увага на заповнення адресної частини форм. Вид діяльності підприємства (реквізит «Галузь») повинен відповідати його Статуту, а у випадку ліцензування даного виду діяльності необхідно перевірити наявність у підприємства ліцензії та строку її дії. Слід мати на увазі, що запис в засновницьких документах про те, що підприємство може займатися «...й

іншими видами діяльності, не забороненими законодавством...» не дає підстав акціонерному товариству, створеному, наприклад, для виробництва холодильників, займатися операціями з цінними паперами.

Визначення виду діяльності підприємства необхідно для правильного розмежування доходів і витрат підприємства по основній та іншій діяльності.

Аналіз та зіставлення інформації, що міститься в різних формах фінансової звітності, є дуже важливою процедурою, а за змістом її називають аналітичною процедурою. На практиці така процедура має спеціальну назву – процедура перевірки взаємоузгодженості показників. Результати такої процедури дозволяють визначити ділянки звітності з найбільшим інформаційним ризиком, тобто встановити де найвірогідніша можливість прояву помилок. Крім того, аудитор повинен провести експрес-аналіз фінансового стану підприємства.

Фінансова звітність є кінцевим результатом облікового процесу господарських операцій підприємства і є системою взаємопов'язаних агрегованих показників. Аудитор, на відміну від бухгалтера, має дослідити у зворотному порядку всі етапи формування кожного елементу фінансового звіту, і лише після цього він зможе отримати переконливі аудиторські докази і сформулювати висновок про достовірність фінансової звітності в цілому. З цією метою фінансову звітність аудитор ділить на елементи, потім кожен елемент – на статті; статті, своєю чергою – на рахунки бухгалтерського обліку; обороти і залишки за рахунками, які є наслідком здійснених господарських операцій, повинні підтверджуватися первинними документами. Таким, описаний вище, процес дістав назву дезагрегації фінансової звітності.

Під час дезагрегації фінансової звітності аудитор повинен перевірити дотримання обліковим персоналом принцип несуперечності інформації а саме: дані фінансової звітності повинні відповідати залишкам та оборотам рахунків оборотно-сальдової відомості чи іншого аналогічного регістру бухгалтерського обліку на кінець звітного року (Головної книги); обороти і залишки оборотно-сальдової відомості повинні відповідати даним регістрів синтетичного обліку; дані синтетичного обліку повинні відповідати аналітичному; записи в облікових регістрах повинні бути підтверджені первинними документами.

Дослідження змісту кожної статті та встановлення взаємозв'язку між відповідною статтею фінансової звітності та рахунками бухгалтерського обліку дозволяє аудитору впевнитися у правильності застосування рахунків бухгалтерського обліку та повноті перенесення сальдо та оборотів по рахунках у статті фінансової звітності.

Оскільки кожна стаття фінансової звітності містить комплекс тверджень, стосовно яких аудитор має отримати докази в процесі здійснення аудиторських процедур. Тому, на під час дезагрегації фінансового звіту аудитору необхідно:

- ✓ для кожної статті визначити змістовне наповнення твердження відповідно до особливостей діяльності підприємства;
- ✓ для кожного твердження визначити перелік процедур отримання доказів з урахуванням змісту твердження.

Під час дезагрегації фінансової звітності аудитор проводить поділ облікової інформації, що систематизована на рахунках бухгалтерського обліку на об'єкти. Ними якими є господарські операції та відповідні документи, що зафіксували факт здійснення господарських операцій. Досліджуючи господарські операції на рівні первинних документів на відповідність їх твердженням, які містять фінансові звіти, аудитор отримує докази, що підтверджують дані твердження. У такий спосіб здійснюється оцінка показників фінансового звіту.

Виокремлені об'єкти, щодо яких проводитимуть процедури отримання доказів, дістали назву сегментів аудиту.

У практиці аудиту існують два підходи до формування сегментів аудиту:

- пооб'єктний (дослідження операцій за окремими рахунками бухгалтерського обліку);
- циклічний (дослідження групи операцій по взаємопов'язаних рахунках бухгалтерського обліку).

За пооб'єктного підходу визначені сегменти аудиту фактично збігаються з рахунками бухгалтерського обліку. При цьому кожен рахунок вивчається так, ніби він існує сам по собі, без встановлення взаємозв'язку між іншими рахунками. Для спрощення роботи аудиторів, часто, групують пов'язані між собою рахунки в цикли, які є сегментами аудиту. Аудитори вважають, що простіше перевіряти такі взаємопов'язані рахунки, координуючи процедури, ніж перевіряти кожен рахунок так, ніби він існує сам по собі. Кожному виділеному циклу господарських операцій притаманні певні процедури аудиту.

Визначення господарських циклів дає змогу застосовувати в процесі аудиту метод спрямованого тестування. Цей метод базується на принципі подвійного запису, котрий, як відомо, є основою бухгалтерського обліку: помилка в дебеті або кредиті одного рахунку автоматично зумовлює помилку за відповідним кредитом або дебетом іншого кореспондуючого рахунку. Отже, метод спрямованого тестування дає можливість отримання доказів одночасно на двох взаємопов'язаних рахунках за результатами тестування лише одного із них.

Одним зі складних питань практики застосування методу спрямованого тестування є визначення вихідної точки, тобто операції, за яким саме рахунком будуть перевірятися, відповідно, за якими пов'язаними кореспондуючих рахунках буде проводитися підтвердження.

Різні дослідження з теорії та практики аудиту дещо по-різному здійснюють сегментацію аудиту за господарськими циклами. Як правило виділяють сукупність господарських операцій групують у такі взаємопов'язані цикли:

- цикл придбання: господарські операції, пов'язані із придбанням ТМЦ, виникненням заборгованості за розрахунками з постачальниками та проведенням відповідних розрахункових операцій;
- виробничий цикл та здійснення витрат (господарські операції, пов'язані з процесом споживання елементів виробництва з метою створення

готової продукції або наданням послуг);

- цикл реалізації й отримання доходів (господарські операції, пов'язані з реалізацією готової продукції, товарів, послуг, інших активів, виникненням заборгованості за розрахунками з покупцями та проведенням відповідних розрахункових операцій);

- фінансово-інвестиційний цикл (господарські операції, пов'язані з придбанням та використанням необоротних активів, фінансових інвестицій, залученням власного та позикового капіталу).

Взаємозв'язок основних циклів господарських операцій формує зміст фінансово-господарської діяльності підприємства.

Фактично групування господарських операцій за циклами є достатньо умовним процесом, адже ці цикли не мають ані початку, ані кінця, а процеси перетворення активів із грошової на матеріальну форму переплітаються з процесами виникнення й погашення зобов'язань, формуванням та використанням власного та позикового капіталів.

У процесі аудиту кожен цикл господарських операцій досліджується окремо, що дає змогу проводити досить складну перевірку. При цьому перевірку треба організувати таким чином, щоб своєчасно виявляти й аналізувати взаємозв'язки між циклами.

Зрештою треба зазначити, практика проведення аудиторських перевірок засвідчує доцільність застосування комбінованого підходу до організації процесу отримання аудиторських доказів. Якщо за результатами виконання процедур, пов'язаних з отриманням розуміння бізнесу замовника, його організаційно-виробничої структури, системи внутрішнього контролю, характеру та змісту господарських операцій, буде встановлено наявність так званих типових операцій (часто повторюваних), тоді найраціональнішим буде застосування сегментації за господарськими циклами. Поряд із цим вивчення нетипових операцій, які були разовими, чи операцій, які мають суттєве (вирішальне) значення впродовж звітного періоду, найдоречніше перевіряти пооб'єктно.

Під час перевірки залишків та оборотів рахунків у процесі спрямованого тестування застосовують майже весь спектр аудиторських процедур отримання доказів. Для цього попередньо необхідно:

- ✓ проаналізувати зміст дебетових і кредитових оборотів відповідного рахунку;

- ✓ дослідити зміст господарських операцій, які проводилися за відповідним рахунком;

- ✓ визначити, до якого циклу буде віднесено операції за рахунком;

- ✓ визначити, як буде використовуватися рахунок у процесі спрямованого тестування: як такий, що перевіряється, або як такий, що підтверджується;

- ✓ розрахувати рівень суттєвості для дебетового та кредитового оборотів.

ТЕМА 7.3 АСТОСУВАННЯ АУДИТОРСЬКИХ ПРОЦЕДУР ПРИ ВИВЧЕННІ НАСЛІДКІВ ЦИКЛІВ ГОСПОДАРСЬКИХ ОПЕРАЦІЙ.

1. Використання аудиторських процедур щодо перевірки тверджень керівництва при вивченні наслідків:

- 1.1 Основних операцій циклу придбання.
- 1.2 Основних операцій фінансово-інвестиційного циклу
- 1.3 Основних операцій виробничого циклу та здійснення витрат;
- 1.4 Основних операцій циклу реалізації й отримання доходів.

1. Використання аудиторських процедур щодо перевірки тверджень керівництва при вивченні наслідків основних операцій циклу придбання

Цикл придбання та постачання охоплює господарські операції, пов'язані із придбанням товарно-матеріальних цінностей, виникненням заборгованості за розрахунками із постачальниками та проведенням відповідних розрахункових операцій.

До типового переліку сегментів фінансової звітності, які містять наслідки операцій циклу придбання належать:

- У Балансі статті:
 - ✓ «Запаси» – код рядка 1100 (включає активи, які утримуються для подальшого продажу – сальдо рах 28 додатковий рядок.1104, а також для споживання під час виробництва продукції, виконання робіт, надання послуг, управління підприємством – сальдо 20 і 22 додатковий рядок 1101); Дебіторська заборгованість за виданими авансами (ряд.1130);
 - ✓ «Поточна кредиторська заборгованість за товари, роботи, послуги» – код рядка 1615; «Інші поточні зобов'язання» – код рядка 1690 (відображають суму зобов'язань, які будуть погашені протягом операційного циклу підприємства або повинні бути погашені протягом 12-ти місяців, починаючи з дати Балансу);
 - У Звіті про рух грошових коштів (за прямим методом): стаття «Витрачання на оплату товарів, робіт, послуг» – код рядка 3100 (відображає грошові кошти, які сплачені постачальникам і підрядникам за одержані ТМЦ, прийняті роботи, надані послуги) ;
 - У примітках форми № 5: розділ VIII «Запаси» (балансова (облікова) вартість запасів на кінець року у розрізі класифікаційних груп; переоцінка за рік (збільшення чистої вартості реалізації, уцінка); балансова (облікова) вартість запасів, які відображені за чистою вартістю реалізації; балансова (облікова) вартість запасів, переданих у переробку, на комісію, в заставу; активи на відповідальному зберіганні.

Метою виконання процедур перевірки операцій циклу придбання є отримання доказів щодо тверджень, які містять показники фінансової звітності, що виникають в результаті проведення операцій цього циклу.

У табл. 1 наведено матрицю, яка містить один з можливих варіантів виконання аудиторських процедур для отримання доказів у межах циклу придбання.

Таблиця 1

Матриця формування процедур отримання аудиторських доказів щодо тверджень в статтях фінансової звітності, які вображають наслідки операцій циклу придбання

Процедура отримання доказів	Назва твердження												
	Існування	Права і зобов'язання	Повнота	Оцінка вартості та розподіл	Настання	Точність	Закриття реєстрів	Класифікація	Зрозумілість				
Стаття Балансу «Запаси»													
Перевірка	+	+	+	+	Твердження не застосовується	Твердження не застосовується	Твердження не застосовується	Твердження не застосовується	Твердження не застосовується				
Спостереження	+												
Зовнішнє підтвердження				+									
Повторне обчислення	+		+	+									
Повторне виконання	+												
Аналітичні процедури	+		+	+									
Запит	+			+									
Стаття Балансу «Дебіторська заборгованість за авансами виданими»													
Перевірка	+	+	+		Твердження не застосовується	Твердження не застосовується	Твердження не застосовується	Твердження не застосовується	Твердження не застосовується				
Спостереження													
Зовнішнє підтвердження	+	+	+	+									
Повторне обчислення			+	+									
Повторне виконання													
Аналітичні процедури			+	+									
Запит													
Стаття Балансу «Поточна кредиторська заборгованість за товари, роботи, послуги»													
Перевірка	+	+	+		Твердження не застосовується	Твердження не застосовується	Твердження не застосовується	Твердження не застосовується	Твердження не застосовується				
Спостереження													
Зовнішнє підтвердження	+	+		+									
Повторне обчислення			+	+									
Повторне виконання													
Аналітичні процедури			+	+									
Запит													
Стаття Звіту про рух грошових коштів «Витрачання на оплату товарів (робіт, послуг)»													
Перевірка	Твердження не застосовується	Твердження не застосовується	+	Твердження не застосовується	+	+	+	+	Твердження не застосовується				
Спостереження													
Зовнішнє підтвердження													
Повторне обчислення						+		+		+			
Повторне виконання													
Аналітичні процедури											+		
Запит								+			+		
Інформація, яка розкривається у примітках													
Перевірка	Твердження не застосовується	+	+	Твердження не застосовується	Твердження не застосовується	Твердження не застосовується	Твердження не застосовується	+	Твердження не застосовується				
Спостереження													
Зовнішнє підтвердження		+	+									+	
Повторне обчислення								+					
Повторне виконання													
Аналітичні процедури								+					+
Запит											+		+

Залежно від операційних характеристик підприємства (основного виду діяльності, особливостей процесів матеріально-технічного забезпечення, сировинної бази, умов договорів постачання тощо) вони можуть змінюватися і доповнюватися.

Твердження «Існування» щодо статей балансу, які містять інформацію про залишки запасів (виробничі запаси, товари), означає, що відповідні активи реально існували на звітну дату. Найбільш надійні докази можуть бути отримані аудитором лише шляхом фактичної (фізичної) перевірки наявності виробничих запасів чи товарів на звітну дату через проведення інвентаризації або спостереження за процесом її виконання працівниками підприємства.

Проте реальні обставини здійснення аудиту іноді не дозволяють отримати доказів щодо твердження «Існування» шляхом проведення інвентаризації. Коли договір на аудит укладено після звітної дати, то аудитор фізично не має можливості провести інвентаризацію або спостерігати за нею. За таких обставин аудитор не може отримати прямих доказів щодо твердження «Існування» на звітну дату. Тому він має виконати альтернативні процедури, які передбачають проведення перевірки розпорядчих документів, на підставі якої було проведено інвентаризацію, а також документів, які містять результати інвентаризації (інвентаризаційні описи, звіральні відомості, протоколи. засідання інвентаризаційної комісії). Метою виконання таких альтернативних процедур є формування висновку про надійність результатів інвентаризації.

Інвентаризація дає можливість виявити фізичну наявність запасів, які не можуть бути визнані активами, бо не є джерелом майбутньої економічної вигоди.

Крім того, ймовірність існування запасів, які не відповідають критеріям визнання їх як активів, може бути встановлена шляхом проведення аналітичних процедур на основі зіставлення темпів зміни залишків запасів і обсягу виробленої і реалізованої продукції, а також на основі запитів щодо залишків окремих груп виробничих запасів за строками їх зберігання на складі.

Проведення інвентаризації поряд із доказами щодо твердження «Існування» може давати докази за твердженням «Оцінка вартості та розподіл», а також «Права і зобов'язання».

Процедури отримання доказів щодо твердження «Права і зобов'язання» спрямовані на дослідження питання того, чи підприємство має право власності на виробничі запаси та товари. Для цього аудитор здійснює документальну перевірку: перевіряє наявність і правильність оформлення первинних документів, які були підставою для відображення в балансі цих ресурсів (договори на поставку, товарно-транспортні накладні, прибуткові накладні).

Твердження «Оцінка вартості та розподіл» для статей виробничих запасів та товарів передбачає перевірку правильності дотримання вимог стандартів обліку і облікової політики щодо оцінювання запасів на дату складання звітності та дотримання методів обліку вибуття запасів. Твердження перевіряють з використанням «Повторного обчислення» та документальної перевірки первинних документів з надходження і вибуття запасів.

Аудитор обов'язково проводять тестування на відповідність твердженню «Оцінка вартості та розподіл» тих позицій запасів, які було ідентифіковано як «Неліквіди». У цьому разі аудитор може використати докази, отримані із

зовнішніх джерел, наприклад, ціни на реалізацію подібних товарів по інших підприємствах, які працюють на тих самих ринках.

Перевірка повноти відображення операцій оприбуткування запасів на рахунках обліку здійснюється на основі хронологічного аналізу і взаємного контролю документів, що відображають надходження запасів (прибуткові накладні, прибуткові ордери) з документами постачальника (рахунками, товарно-транспортні накладні – з яких видно час надходження, склад та ціна запасів), з документами, що засвідчують сплату грошей (платіжні доручення, банківські виписки), з обліковими регістрами.

Операції закупівель, пов'язані з проведенням розрахунків із постачальниками. У процесі виконання процедур аудиту необхідно пересвідчитися, що кредиторська заборгованість за розрахунками із постачальниками не містить сум заборгованості перед потенційними постачальниками та підрядниками, які сформовано на підставі отриманих рахунків на попередню оплату. Кредиторська заборгованість повинна бути підтверджена реально отриманими запасами, товарами чи послугами.

Система внутрішнього контролю підприємства, як правило, передбачає проведення систематичного звіряння (інвентаризації) стану розрахунків упродовж звітного року зі своїми контрагентами. Наявні акти звірянь розглядаються аудитором як доказ щодо твердження «Існування» за статтями «Дебіторська заборгованість за авансами виданими», «поточна кредиторська заборгованість за товари. Роботи і послуги» за умови, що відповідне звіряння було проведене на дату складання звітності. Але в будь-якому разі обов'язково використовується процедура зовнішнього підтвердження.

У випадку здійснення закупівель за імпортними поставками оцінка кредиторської заборгованості за розрахунками із постачальниками та дебіторської заборгованості за авансами виданими повинна перевірятися аудитором із застосуванням процедур «Повторного обчислення». Ця аудиторська процедура дозволить отримати аудиторські докази щодо твердження «Повнота» та «Оцінка вартості та розподіл».

Виконання процедур отримання доказів щодо тверджень, які містять показники «Звіту про рух грошових коштів», виконується в процесі тестування кредитових оборотів за рахунками обліку грошових коштів. Головне завдання аудиторської перевірки в цьому сегменті полягає в тому, щоби переконатися у правильності класифікації грошових потоків, їх повноті, відповідності застосованих оцінок (у випадку використання валютних коштів). Аудитор у цьому випадку використовує хронологічний аналіз як прийом документальної перевірки, повторне обчислення, проводить аналітичні процедури.

Окрім перевірки інформації про факт існування заборгованості на дату складання балансу зовнішнє підтвердження також може бути використано з метою отримання доказів щодо твердження «Повнота» та «Зрозумілість» стосовно інформації, що підлягає розкриттю у примітках.

Виконання зобов'язань за операціями закупівель здійснюється на підставі договорів, якими прописуються права та обов'язки сторін. Порушення таких

домовленостей веде до виникнення додаткових зобов'язань. Наприклад, порушення термінів проведення розрахунків тягне за собою нарахування штрафних санкцій з боку постачальника. Такі додаткові зобов'язання спочатку набувають статусу «умовних». Умовне зобов'язання розкривається в примітках до фінансової звітності, якщо дотримуються дві умови: існує висока ймовірність його трансформації у реальне зобов'язання; розмір такого умовного зобов'язання може бути надійно оцінений кількісно.

Діагностування наявності умовних зобов'язань проводиться шляхом використання аналітичних процедур (дослідженням структури кредиторської заборгованості з метою виявлення прострочених сум, розрахунку середнього терміну погашення кредиторської заборгованості, тощо), а також вивченням умов договорів, чинних протягом року, пов'язаних із циклом закупівель, здійснення запитів до працівників юридичних підрозділів підприємства. Також з цією метою необхідно дослідити стан розгляду судових справ, які можуть свідчити про необхідність перекласифікації умовних зобов'язань у реальні.

Після визначення позицій, за якими існує ймовірність виникнення умовних зобов'язань, аудитор складає перелік контрагентів (кредиторів), за якими буде проводитися зовнішнє підтвердження не тільки з метою отримання доказів щодо тверджень «Існування» та «Повнота», а й з метою виявлення умови цих зобов'язань.

Виявлені аудитором порушення заносяться до його робочих документів, а пізніше знаходять відображення у відповідних узагальнюючих документах.

1.2. Використання аудиторських процедур щодо перевірки тверджень керівництва при вивченні наслідків основних операцій фінансово-інвестиційного циклу

До типового переліку сегментів фінансової звітності, які містять наслідки операцій фінансово-інвестиційного циклу належать:

У Балансі статті:

- I розділ активу балансу «Необоротні активи» – нематеріальні активи (ряд.1000;1001;1002); незавершені капітальні інвестиції (ряд. 1005); основні засоби (ряд.1010;1011;1012); інвестиційна нерухомість (ряд.1015); довгострокові фінансові інвестиції (ряд.1030;1035); II розділ активу балансу «Оборотні активи»– поточні фінансові інвестиції (ряд.1160); III розділ активу балансу «Необоротні активи, утримувані для продажу та групи вибуття» – необоротні активи, утримувані для продажу та групи вибуття (ряд.1200); I розділ пасиву балансу – зареєстрований (пайовий) капітал (ряд.1400); капітал у дооцінках (ряд. 1405); додатковий капітал (ряд.1410); резервний капітал (ряд. 1415); неоплачений капітал (ряд.1425); вилучений капітал (ряд. 1430); II розділ пасиву балансу «Довгострокові зобов'язання і забезпечення» – довгострокові кредити банків (ряд. 1510); інші довгострокові зобов'язання (ряд.1515); III розділ пасиву балансу – «Поточні зобов'язання і забезпечення» – короткострокові кредити банків (ряд.1600); поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями (ряд. 1610).

У звіті про фінансові результати:

- фінансові витрати (ряд. 2250); інші витрати (ряд.2270);

У звіті про рух грошових коштів – другий розділ (Рух коштів у результаті інвестиційної діяльності) і третій розділ (Рух коштів у результаті фінансової діяльності).

Інформація про наслідки операцій фінансово-інвестиційного циклу відображена у примітках у розділах I «Нематеріальні активи», II «Основні засоби»; III «Капітальні інвестиції», IV «Фінансові інвестиції», V «Доходи» і витрати»; XIII «Використання амортизаційних відрахувань».

Перелік та обсяг процедур отримання аудиторських доказів, як відомо, залежить від змістового наповнення тверджень, що містять показники фінансової звітності, в яких узагальнюються наслідки операцій фінансово-інвестиційного циклу.

У табл. 2 наведено один із варіантів матриці формування процедур аудиту для отримання доказів у межах фінансово-інвестиційного циклу

Таблиця 2

Матриця формування процедур отримання аудиторських доказів щодо тверджень в статтях фінансової звітності, які відображають наслідки операцій фінансово-інвестиційного циклу

Процедура отримання доказів	Назва твердження								
	Існування	Права і зобов'язання	Повнота	Оцінка вартості та розподіл	Наявність	Точність	Закриття реєстрів	Класифікація	Зрозумілість
Стаття Балансу «Нематеріальні активи»									
Перевірка	+	+	+	+	Твердження не застосовується	Твердження не застосовується	Твердження не застосовується	Твердження не застосовується	Твердження не застосовується
Спостереження	+		+						
Зовнішнє підтвердження		+							
Повторне обчислення				+					
Повторне виконання				+					
Аналітичні процедури	+								
Запит	+	+		+					
Стаття Балансу «Незавершені капітальні інвестиції»									
Перевірка	+	+	+	+	Твердження не застосовується	Твердження не застосовується	Твердження не застосовується	Твердження не застосовується	Твердження не застосовується
Спостереження	+		+						
Зовнішнє підтвердження		+		+					
Повторне обчислення									
Повторне виконання	+		+	+					
Аналітичні процедури			+	+					
Запит									
Стаття Балансу «Основні засоби» та «Інвестиційна нерухомість»									
Перевірка	+	+	+	+	Твердження не застосовується	Твердження не застосовується	Твердження не застосовується	Твердження не застосовується	Твердження не застосовується
Спостереження	+		+	+					
Зовнішнє підтвердження		+	+	+					
Повторне обчислення			+	+					
Повторне виконання				+					
Аналітичні процедури			+	+					
Запит	+	+	+	+					
Стаття Балансу «Довгосрокові фінансові інвестиції» та «Поточні фінансові інвестиції»									
Перевірка	+	+	+	+	Твердження не застосовується	Твердження не застосовується	Твердження не застосовується	Твердження не застосовується	Твердження не застосовується
Спостереження									
Зовнішнє підтвердження	+	+	+	+					
Повторне обчислення				+					
Повторне виконання									
Аналітичні процедури				+					
Запит	+	+	+	+					
Стаття балансу «Необоротні активи, утримувані для продажу та групи вибуття»									
Перевірка	+	+	+	+	Твердження не застосовується	Твердження не застосовується	Твердження не застосовується	Твердження не застосовується	Твердження не застосовується
Спостереження			+						
Зовнішнє підтвердження		+		+					
Повторне обчислення			+	+					
Повторне виконання			+						

Зовнішнє підтвердження									
Повторне обчислення			+		+	+	+	+	
Повторне виконання									
Аналітичні процедури						+			
Запит									
Інформація, яка розкривається у примітках									
Перевірка	не застосовується	+	+	Твердження не застосовується		не застосовується	не застосовується	+	
Спостереження								+	
Зовнішнє підтвердження		+							
Повторне обчислення			+						
Повторне виконання									
Аналітичні процедури			+						+
Запит					+				

Процедури щодо тверджень, які містять статті «Основні засоби», «Нематеріальні активи», «Інвестиційна нерухомість» як правило, розпочинаються із дослідження того питання: чи дійсно відповідні активи існували на звітну дату. Аудиторськими процедурами тут традиційно виступає інвентаризація або дослідження надійності результатів її проведення. У процесі інвентаризації акцент робиться на оцінку того, чи обліковувані об'єкти можуть визнаватися активами. З цією метою використовуються такі процедури, як спостереження, запит, аналітичні процедури.

На підставі аналізу планів виробництва, стратегії розвитку підприємства можна отримати докази, що підтверджують або спростовують правильність визнання активу на звітну дату. Крім того, аудитор може впевнитися в існуванні активів шляхом перевірки документів, що були підставою для їх оприбуткування.

Особливе значення в процесі перевірки основних засобів, нематеріальних активів, інвестиційної нерухомості мають процедури отримання доказів щодо твердження «Права і зобов'язання». Це твердження акумулює ознаку права власності на відповідні об'єкти обліку. Аудитор має пересвідчитись, що у підприємства є всі законні підстави на володіння та використання цих активів.

Також у процесі інвентаризації та проведення процедури спостереження можуть бути отримані докази щодо твердження «Повнота». Внаслідок низького рівня надійності процедур системи внутрішнього контролю на підприємствах трапляються списання повністю амортизованих основних засобів, які фактично використовуються в господарській діяльності. Крім того оцінювання повноти відображення операцій з оприбуткування основних засобів, нематеріальних активів на рахунках бухгалтерського обліку здійснюється на основі хронологічного аналізу і взаємного контролю документів, що відображають надходження активів) з документами постачальника, платіжні доручення, банківські виписки, що засвідчують сплату грошей, облікові регістри.

Формування статті «Основні засоби» залежить від характеру операцій використання основних засобів, зокрема орендних операцій. Підприємство може використовувати в господарській діяльності орендовані основні засоби або передавати власні в оренду. Умови проведення орендних операцій, що прописуються в договорах, є визначальними для ідентифікації їхніх наслідків у фінансовій звітності підприємства. Орендні операції на два види: оперативна та фінансову оренди. Вид оренди, своєю чергою, впливає на правила, за якими активи (основні засоби), що виступають об'єктом оренди, відображаються в

обліку та звітності сторін орендних відносин (орендодавця та орендаря). Таким чином, твердження «Повнота», «Існування» та «Права і зобов'язання» підлягають окремому вивченню для орендних операцій.

Вартість переданої в оперативну оренду основних засобів орендодавець відображає за статтею «Інвестиційна нерухомість». Облікова політика підприємства може встановлювати один із двох методів оцінки інвестиційної нерухомості: за справедливою вартістю; первісною вартістю, зменшеною на суму нарахованої амортизації. Оцінка за справедливою вартістю є базовою для обліку об'єктів інвестиційної нерухомості, але вона передбачає обов'язкове проведення переоцінок на кожну дату складання фінансової звітності, що може вимагати значних фінансових витрат.

Здійснення орендних операцій передбачає обов'язок докладного розкриття їх змісту в примітках до фінансових звітів.

Процедури отримання доказів стосовно твердження «Оцінка вартості та розподіл» для статті «Основні засоби» та «Нематеріальні активи» спрямовані на дослідження правильності:

- визначення первісної вартості за якою вони зараховуються на баланс;
- проведення процедур переоцінки цих активів;
- нарахування амортизації, відповідність методу нарахування амортизації наказу про облікову політику та реальним умовам використання активів;

При перевірці правильності оцінювання первісної вартості цих активів, особливу увагу аудитор приділяє шляхам надходження активів на підприємство, адже саме від них залежить вартість, за якою об'єкти зараховуються на баланс.

Оцінка об'єктів основних засобів на дату складання звітності може змінюватися внаслідок проведення процедур їх переоцінки до справедливої вартості. Операції проведення переоцінок, своєю чергою, впливають на значення власного капіталу за статтею «Додатковий капітал». Метою отримання перевірки операцій переоцінки є отримання доказів стосовно того, що:

- зміна балансової вартості має достатнє та надійне обґрунтування;
- результати переоцінки відображено належним чином у складі власного капіталу та в доходах (витратах) звітного періоду з урахуванням результатів проведених попередніх уцінок та дооцінок.

Операції з переоцінки включають операції зі збільшення первісної вартості активів та їх зносу – дооцінку, та операції зі зменшення первісної вартості активів та їх зносу – уцінку.

З метою отримання аудиторських доказів щодо твердження «Повнота» та «Оцінка і розподіл» пов'язаних з переоцінкою основних засобів і нематеріальних активів аудитор вивчає:

- наявність підтверджувальних документів;
- охопленість об'єктів переоцінкою ;

- правильність здійснення процедури переоцінки, відображення відомостей про зміни первісної вартості активів і суми зносу у реєстрах аналітичного обліку та правильне відображення в обліку переоцінки активів.

Повторне обчислення дозволяє перевірити правильність визначення переоціненої вартості і суми зносу активів. Переоцінена сума первісної вартості та зносу визначається як добуток первісної вартості та зносу до переоцінки на коефіцієнт переоцінки, який розраховується як частка від ділення справедливої вартості активів на його залишкову вартість.

Переоцінка активів тієї групи, об'єкти якої вже зазнали переоцінки, надалі має проводитися з такою регулярністю, щоб їх залишкова вартість на дату балансу суттєво не відрізнялася від справедливої вартості.

Порядок відображення результатів переоцінки визначається залежить від того, проводиться переоцінка вперше чи повторно.

При перевірці нарахування амортизації основних засобів та нематеріальних активів аудитор оцінює:

- дотримання обраного обліковою політикою методу нарахування амортизації;
- охопленість об'єктів нарахуванням амортизації (чи всі об'єкти прийняті для нарахування амортизації);
- пріоритетність нарахування амортизації.
- віднесення суми амортизації до складу відповідних витрат .

Окремим сегментом аудиту визначаються операції вибуття основних засобів та нематеріальних активів. Вони впливають не лише на зміну вартості статті «Основні засоби», а й на інші статті фінансової звітності, зокрема, такі, як «Інші операційні доходи», «Інші операційні витрати», «Інші витрати».

Однією із форм вибуття є реалізація об'єкта основних засобів, який не передбачається використовувати в подальшому у власній господарській діяльності. На підставі запитів до керівництва підприємства, вивчення внутрішніх розпорядчо-організаційних документів (протоколів засідання правління, наглядової ради, зборів акціонерів) аудитор повинен визначити плани підприємства щодо реалізації необоротних активів загалом, та основних засобів зокрема. Якщо на дату складання фінансової звітності управлінським персоналом прийнято відповідне рішення, такі рішення необхідно протестувати на предмет необхідності переведення основних засобів до статті «Необоротні активи та групи вибуття». Це тестування має на меті отримати докази стосовно того, що перспективи вибуття об'єкта основних засобів.

За статтею «Незавершені капітальні інвестиції» відображають об'єкти, за якими не завершено процес їх створення (будівництва), та об'єкти, які вимагають лише монтажу й документального оформлення факту їх передання в експлуатацію.

Прикладом перших видів об'єктів можуть бути незавершені капітальні вкладення в об'єкти будівництва. Ризики викривлень тут зумовлені складністю проведення оцінки реальних обсягів таких вкладень на дату складання фінансової звітності. Тому процедури документальної перевірки доцільно

доповнювати аналітичними процедурами та процедурами повторного виконання із залученням експертів. Особливу увагу приділяють тим об'єктам незавершеного будівництва, за якими скінчилися проектні терміни завершення робіт — так звані довгобуду. Внаслідок природних процесів такі об'єкти зруйнуються й утрачають свою вартість.

Крім того, стаття балансу «Незавершені капітальні інвестиції» виступає своєрідним транзитом в операціях створення (придбання) нематеріальних активів та основних засобів. Вивчення кредитових оборотів за відповідними субрахунками рахунку 15 «Капітальні інвестиції» дозволяє отримати підтвердження щодо правильності формування первісної вартості об'єктів обліку нематеріальних активів та основних засобів.

Одним із ключових питань в процесі аудиту для другої групи об'єктів незавершених капітальних інвестицій є перевірка своєчасності документального оформлення факту введення до експлуатації. Це пов'язано із тим, що процедури введення до експлуатації інколи вимагають отримання спеціальних дозволів від уповноважених державних органів. При цьому такі об'єкти можуть фактично експлуатуватися. Для отримання доказів у цьому напрямі аудитор проводить спостереження.

До складу операцій, які досліджуються в межах фінансово-інвестиційного циклу, належать операції з фінансовими інвестиціями. Планування аудиторських процедур у сегменті операцій з фінансовими інвестиціями охоплює твердження, які містять статті балансу «Довгострокові фінансові інвестиції», «Поточні фінансові інвестиції», а також статті доходів та витрати Звіту про фінансові результати

В залежності від часу утримання фінансові інвестиції поділяють на поточні та довгострокові. Перший блок аудиторських процедур спрямований на перевірку правильності класифікації фінансових інвестицій, яка залежить від мети їх придбання: фінінвестиції, які придбані для перепродажу, як правило, показують у складі поточних, ті, які утримуються до погашення — у складі довгострокових, ті фінансові інвестиції у дочірні та асоційовані підприємства (пов'язані з придбання акцій і часток в капіталі) - можуть відображати в складі поточних і довгострокових фінінвестицій. Відповідні докази можуть бути отримані шляхом запитів до керівництва, вивчення протоколів наглядової ради та інших внутрішніх розпорядчих документів підприємства.

Отримання доказів щодо твердження «Існування» та «Права і зобов'язання» базується на результатах перевірки інвентаризації наявних цінних паперів, якщо такі існують в документарній формі. Факт наявності цінних паперів, які емітовані в бездокументарній формі, підтверджується шляхом дослідження документів, які засвідчують їх придбання. Також здійснюють зовнішні запити до депозитарію цінних паперів та органів, котрі реалізують процес державної реєстрації підприємств, частки яких включено до складу фінансових інвестицій.

Вид фінансової інвестиції впливає на правила їх визнання та оцінювання на звітну дату, які мають досліджуватися аудитором в межах процедур

отримання доказів щодо твердження «Оцінка вартості та розподіл». Для отримання доказів щодо цього твердження аудитор повинен зробити повторне обчислення для перевірки правильності оцінювання фінансових інвестицій на дату складання балансу. Фінансові інвестиції, що придбані та утримуються для перепродажу, на дату балансу відображаються виключно за справедливою вартістю; які утримуються до погашення – за амортизованою собівартістю; ті, які пов'язані з придбання акцій і часток в капіталі – за методом участі в капіталі.

Перевірки статей власного капіталу, що формуються в результаті господарської діяльності, як правило, виконують у межах процедур отримання доказів за корелюючими сегментами наприклад, операцій переоцінки основних засобів, безкоштовного отримання необоротних активів, операцій формування фінансових результатів у циклі реалізації й отримання доходів. Але в окрему групу об'єднують операції, пов'язані із використанням прибутку: операції формування резервного капіталу та операції нарахування та виплати дивідендів.

Головна мета виконання процедур перевірки статті «Резервний капітал» полягає в отриманні доказів стосовно відповідності сформованої величини резервного фонду вимогам статуту підприємства та рішенням загальних зборів власників (акціонерів). Ризики викривлень щодо наслідків операцій виплати дивідендів полягають у несвоєчасному формуванні зобов'язань перед учасниками, позаяк застосовуються невідповідні принципи обліку таких операцій.

Зміни у статтях власного капіталу можуть відбуватися як наслідок змін в обліковій політиці підприємства або в результаті виправлення помилок минулих звітних періодів, що відображають у спеціальному розділі «Звіту про власний капітал». Відповідні факти додатково розкривають у примітках. Предметом аудиторського дослідження є обставини й операції, що кваліфікуються як зміни облікової політики та виправлення помилок, їх існування та виявлення залежить від багатьох обставин, що є наслідком особливостей функціонування підприємства та його системи внутрішнього контролю.

Третій блок операцій, що входить до складу фінансово-інвестиційного циклу, – це операції, пов'язані із залученням позикового фінансового капіталу

Позиковий фінансовий капітал включає такі запозичення: позики, векселі, облігації, інші види короткострокових і довгострокових зобов'язань, на які нараховуються відсотки. Тому процедури отримання доказів у цьому сегменті доцільно здійснювати за двома напрямками:

перевірка тверджень щодо операцій, пов'язаних із безпосереднім отриманням позикового фінансового капіталу;

перевірка тверджень щодо зобов'язань, які виникли в результаті нарахування відсотків.

Визнання будь-якого зобов'язання є результатом минулих подій та існування котрих, як очікується, призведе до зменшення ресурсів підприємства,

що втілюють економічні вигоди. Тому процедури отримання доказів щодо твердження «Існування» базується на дослідженні операцій надходження грошових коштів чи визнаних витрат (на основі первинних документів– банківської виписки). Разом із тим аудиторів треба перевірити юридичні підстави, що визначають порядок та обов'язки погашення відповідних зобов'язань на основі кредитного договору.. За таких обставин найнадійнішою процедурою є зовнішнє підтвердження від кредитора щодо розміру заборгованості за наданими позиками підприємству на звітну дату. Процедуру зовнішніх запитів у цьому сегменті здійснюють суцільним чином.

За окремими видами зобов'язань провести зовнішні підтвердження неможливо з огляду на характер їх визнання й існування. Так, зобов'язання за емітованими облігаціями можна перевірити лише на підставі первинних документів підприємства, що підтверджують факт їх розміщення.

Важливою складовою перевірки позикового фінансового капіталу є оцінка аудитором правильності класифікації відповідних зобов'язань на довгострокові та поточні. Класифікація сама по собі не впливає на загальний розмір зобов'язань, проте виступає вирішальним фактором у процесі оцінки платоспроможності підприємства. Відомо, що показники ліквідності розраховуються як співвідношення між поточними зобов'язаннями та оборотними активами. Тому аудитор проводить тестування шляхом вивчення умов погашення позикових коштів. Висновки аудитора про правильність класифікації зобов'язань базуються на тому, що зобов'язання, на яке нараховуються відсотки та яке підлягає погашенню впродовж дванадцяти місяців від дати балансу, слід розглядати як довгострокове зобов'язання, якщо початковий термін погашення перевищував дванадцять місяців та коли до затвердження фінансової звітності існує угода про переоформлення цього зобов'язання на довгострокове.

Твердження «Оцінка вартості та розподіл» для статей довгострокових запозичень містить ознаки того, що такі зобов'язання відображаються в балансі за їхньою теперішньою вартістю. Визначення теперішньої вартості залежить від умов та виду зобов'язання. Теперішня вартість – це дисконтована сума майбутніх платежів (за вирахуванням суми очікуваного відшкодування), котра, як очікується, знадобиться для погашення зобов'язання в процесі діяльності підприємства). Перевірку правильності визначення дисконтованої вартості здійснюють із використанням процедур повторного обчислення та аналітичних процедур. Якщо запозичення було здійснене в іноземній валюті, необхідно перевірити правильність оцінки зобов'язання на дату складання фінансової звітності з урахуванням зміни курсу валюти.

Ризики викривлень за зобов'язаннями із нарахованих відсотків є наслідком можливих порушень у застосуванні принципу нарахування, коли фінансові витрати визнаються лише за фактом їх сплати. Особливу увагу слід приділяти до тих договорів, у яких позичальник сплачує відсотки за користування коштами протягом часу, що належить до різних звітних періодів. Тому процедури перевірки зобов'язань за нарахованими відсотками включають

не лише повторне обчислення, а й запити на зовнішні підтвердження до кредиторів.

Перевірку показників «Звіту про рух грошових коштів» здійснюють для того, щоби переконатися у правильності класифікації грошових потоків, їх повноті, відповідності застосованих оцінок (у випадку використання валютних коштів). Аудитор у цьому випадку використовує хронологічний аналіз як прийом документальної перевірки, повторне обчислення, проводить аналітичні процедури.

1.3. Використання аудиторських процедур щодо перевірки тверджень керівництва при вивченні наслідків основних операцій виробничого циклу та здійснення витрат

Цикл виробництва та здійснення витрат охоплює сукупність господарських операцій, які пов'язані з процесом споживання елементів виробництва з метою створення готової продукції або наданням послуг.

Процедури аудиту в цьому сегменті найбільш складні й трудомісткі. Практично для кожного окремого підприємства вони матимуть індивідуальні особливості залежно від характеру галузі та специфіки діяльності клієнта. Ситуація ускладнюється й тим, що практично всі джерела аудиторських доказів є внутрішніми документами, які складаються на підприємстві, що знижує міру їх доказовості. Тому для успішного проведення перевірки операцій цього циклу особливого значення набуває добре розуміння аудитором змісту виробничого процесу, його технологічних особливостей, а також візуальне ознайомлення з виробничими цехами та лініями, складським господарством.

Витрати, які досліджуються в межах виробничого циклу, та здійснення витрат доцільно розглядати у двох напрямках: витрати, пов'язані із виробничим процесом; витрати, не пов'язані із виробничим процесом.

Залежно від фактичних обставин, якими характеризуються організаційна структура й технологічний процес підприємства, за класифікаційні ознаки можна прийняти такі: за напрямками виникнення: матеріальні, з оплати праці, амортизація та інші; а видами витрат: (прямі та непрямі).

Дослідження складу виробничих витрат за першою класифікаційною ознакою здійснюється в процесі тестування кредитових оборотів за рахунками, з яких відбувається списання витрат, що формують виробничу собівартість (сировини, амортизації, розрахунків з працівниками, постачальниками тощо).

Окрім витрат, які безпосередньо пов'язані з процесом виробництва, у цьому циклі досліджуються операційні витрати, що виходять за межі виробничого процесу: адміністративні витрати, витрати на збут та інші операційні витрати. На відміну від витрат, пов'язаних безпосередньо із процесом виробництва, здійснення таких витрат не трансформується у будь-який актив, що може відобразитися у статтях балансу. Витрати цієї групи завжди включають до складу витрат періоду (до статей Звіту про фінансові

результати). Саме тому одним із головних питань, яке необхідно вивчити за цим напрямом перевірки, є питання правильності класифікації витрат.

До типового переліку сегментів фінансової звітності, які містять наслідки операцій виробничого циклу та здійснення витрат є:

У Балансі:

Запаси (ряд. 1100); поточна кредиторська заборгованість за розрахунками з бюджетом (ряд.1620); поточна кредиторська заборгованість за розрахунками зі страхування (ряд.1625); поточна кредиторська заборгованість за оплати праці (ряд.16300).

У звіті про фінансові результати

Собівартість реалізованої продукції (товарів,робіт, наданих послуг) (ряд.2050); Адміністративні витрати (ряд 2130); Витрати на збут (ряд.2150); Інші операційні витрати (ряд.2180); Розділ «Елементи операційних витрат» (рядки 2500; 2505; 2510; 2515; 2520; 2550).

У Звіті про рух грошових коштів

Витрати на оплату праці (ряд.3105); Витрати на оплату відрахувань на соціальні заходи (ряд.3110); Витрати на оплату відрахувань на оплату зобовязань з податків і зборів (ряд.3115); Інші витрати (ряд.3190).

У примітках

Розділ V «Доходи і витрати»

Метою виконання процедур перевірки операцій циклу виробництва та здійснення витрат є отримання доказів щодо тверджень, які містять показники фінансової звітності, що виникають в результаті проведення операцій цього циклу.

У табл. 3 наведено один із варіантів матриці формування процедур аудиту для отримання доказів у межах циклу виробництва та здійснення витрат. Ідентифіковані твердження щодо статей звітності пов'язано із відповідними процедурами отримання аудиторських доказів.

Таблиця 3

Матриця формування процедур отримання аудиторських доказів щодо тверджень в статтях фінансової звітності, які відображають наслідки операцій виробничого циклу та здійснення витрат

Процедура отримання доказів	Назва твердження								
	Існування	Права і зобов'язання	Повнота	Оцінка вартості та розподіл	Наявність	Точність	Закриття реєстрів	Класифікація	Зрозумілість
Стаття Балансу «Запаси» (в частині «Незавершене виробництво»)									
Перевірка	+	+	+	+	Твердження не застосовується	Твердження не застосовується	Твердження не застосовується	Твердження не застосовується	Твердження не застосовується
Спостереження	+								
Зовнішнє підтвердження		+							
Повторне обчислення	+		+	+					
Повторне виконання	+		+	+					
Аналітичні процедури		+	+	+					
Запит	+			+					
Стаття Балансу «Запаси» (частині готової продукції)									
Перевірка	+	+	+	+	Твердження не застосовується	Твердження не застосовується	Твердження не застосовується	Твердження не застосовується	Твердження не застосовується
Спостереження	+								
Зовнішнє підтвердження				+					
Повторне обчислення	+		+	+					
Повторне виконання	+			+					
Аналітичні процедури			+	+					
Запит	+			+					

Стаття Балансу «Поточна кредиторська заборгованість за розрахунками з бюджетом»											
Перевірка	+	+	+	+	Твердження не застосовується	не застосовується	не застосовується	не застосовується	не застосовується		
Спостереження											
Зовнішнє підтвердження											
Повторне обчислення			+	+							
Повторне виконання		+									
Аналітичні процедури			+								
Запит				+							
Стаття Балансу «Поточна кредиторська заборгованість зі страхування»											
Перевірка	+	+	+	+	Твердження не застосовується	не застосовується	Твердження не застосовується	не застосовується	не застосовується		
Спостереження											
Зовнішнє підтвердження	+										
Повторне обчислення			+	+							
Повторне виконання											
Аналітичні процедури			+								
Запит											
Стаття Балансу «Поточна кредиторська заборгованість за розрахунками з оплати праці»											
Перевірка	+	+	+		Твердження не застосовується	не застосовується	Твердження не застосовується	не застосовується	не застосовується		
Спостереження			+								
Зовнішнє підтвердження		+									
Повторне обчислення			+	+							
Повторне виконання			+								
Аналітичні процедури				+							
Запит	+										
Стаття Звіту про фінансові результати «Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)» «Адміністративні витрати», «Витрати на збут», «Інші операційні витрати»; розділ Звіту про фінансові результати «Елементи операційних витрат»											
Перевірка	Твердження не застосовується	не застосовується	+	Твердження не застосовується	+	+	+	+	Твердження не застосовується		
Спостереження			+								
Зовнішнє підтвердження								+			
Повторне обчислення						+		+			
Повторне виконання											
Аналітичні процедури						+		+			+
Запит					+						
Статті Звіту про рух грошових коштів «Витрачання на оплату праці», «Витрачання на відрахувань на соціальні заходи», «Витрачання на оплату зобов'язань з податків і зборів», «Інші витрачання»											
Перевірка	Твердження не застосовується	не застосовується	+	Твердження не застосовується	+	+	+	+	Твердження не застосовується		
Спостереження											
Зовнішнє підтвердження											
Повторне обчислення						+		+		+	+
Повторне виконання											
Аналітичні процедури								+			
Запит											
Інформація, яка розкривається у примітках											
Перевірка	Твердження не застосовується	не застосовується	+	Твердження не застосовується	не застосовується	не застосовується	не застосовується	+	Твердження не застосовується		
Спостереження								+			
Зовнішнє підтвердження			+								
Повторне обчислення										+	
Повторне виконання											
Аналітичні процедури										+	
Запит					+						

Формування показників фінансової звітності, які відображають наслідки операцій виробничого циклу та здійснення витрат, залежить від операційних характеристик кожного підприємства. Так, у підприємств, які спеціалізуються на наданні послуг, стаття балансу «Запаси» ніколи не буде включати залишки незавершеного виробництва та готової продукції. На невеликих підприємствах роздрібною торгівлі може бути відсутньою така стаття, як «Адміністративні витрати» у Звіті про фінансові результати. Отже, аудитор має дослідити, які конкретні статті фінансової звітності містять наслідки операцій виробничого циклу, та сформулювати зміст тверджень щодо кожної ідентифікованої статті.

Твердження «Права і зобов'язання» для операцій циклу виробництва та витрат акумулює ознаку того, що виробнича діяльність підприємства повинна відповідати статутним вимогам. Тому обов'язковою процедурою аудиту у цьому сегменті є вивчення статуту підприємства та його реєстраційних документів. Безпосередня організація виробничого процесу має здійснюватися

з урахуванням вимог чинного законодавства, яке регулює питання охорони праці, довкілля, технічної безпеки виробництва тощо. В окремих випадках господарська діяльність підприємства може проводитися тільки після отримання спеціальних дозволів (ліцензій).

Таким чином, процедури перевірки щодо цього твердження включають не лише перевірку статутних документів, а й зовнішні запити на отримання та підтвердження інформації, яка пояснює законність діяльності підприємства. Важливим є визначення виду діяльності підприємства для правильного розмежування доходів і витрат підприємства по основній та іншій діяльності.

Вироблена та реалізована продукція має відповідати чинним стандартам якості. Наявність на складах готової продукції, яка не відповідає встановленим вимогам, не дозволяє ідентифікувати її як актив. Тому до процесу аудиту можуть бути залучені спеціальні експерти, які мають достатню кваліфікацію для оцінювання відповідності залишків готової продукції вимогам якості на основі лабораторного аналізу.

Крім того, твердження «Права та зобов'язання» включає вимогу того, що номенклатура, обсяг та якість виробленої продукції повинні бути відповідним чином санкціонованими. Це означає, що на підприємстві мають існувати плани виробництва та реалізації продукції. Їх обсяги повинні обґрунтовуватися укладеними договорами, результатами дослідження ринку та стратегією розвитку підприємства. Правильність формування витрат, які безпосередньо не пов'язані з процесом виробництва, може бути забезпечена за наявності на підприємстві затверджених бюджетів, які контролюються протягом року. Отримання доказів з цього питання проводяться шляхом співбесід з вищим керівництвом підприємства, перевірки наявних планів та проведення аналітичних процедур.

Особливістю проведення процедур аудиту операцій виробничого циклу є, передусім, перевірки процедур санкціонування й документального підтвердження відповідних витрат. Проте наявності належним чином оформлених первинних документів в окремих випадках може виявитися недостатнім аудиторським доказом, оскільки продукція, яка фактично була виготовлена впродовж звітнього року, може бути оприбуткована не в повному обсязі, на її виробництво витрачено менше сировини, ніж відображено в документах.

Кожне виробниче споживання матеріальних, трудових та інших ресурсів підприємства слід обґрунтувати наявними нормами технологічних витрат. Нормативна перевірка виробничого процесу є одним із пріоритетів здійснення процедур перевірки операцій виробничого циклу. Саме на цій ділянці отримуються головні аудиторські докази щодо таких тверджень як «Повнота», «Оцінка вартості та розподіл», «Точність». Основні напрями здійснення перевірки чинних на підприємстві норм такі:

- визначити перелік статей, які підлягають нормуванню;
- встановити фактичний перелік наявних норм, які існували протягом звітнього року;

- дослідити застосовувані на підприємстві процедури затвердження та перегляду норм;
- порівняти (за можливості) норми, які використовують на підприємстві, з аналогами на інших підприємствах або із офіційними галузевими;
- перевірити правильність застосування встановлених норм упродовж звітнього року.

Аудитор перевіряє дотримання встановлених норм витрачання матеріальних ресурсів – на основі взаємного контролю технологічної документації і калькуляцій собівартості продукції; зустрічної перевірки видаткових документів (лімітно-забірних карт, вимог, даних матеріального звіту МВО), що зберігаються в різних місцях під-ва (на складах, цехах, в бухгалтерії); нормативної перевірки калькуляцій собівартості продукції.

Точність норм витрачання матеріальних ресурсів можна встановити на основі контрольного запуску сировини і матеріалів у виробництво.

Загальновиробничі витрати розподіляють на кожен об'єкт витрат із використанням бази розподілу (годин праці, заробітної плати, обсягу діяльності, прямих витрат тощо). Облікова політика підприємства має прописувати застосовувані бази розподілу загальновиробничих витрат. Відсутність опису складу загальновиробничих витрат, обґрунтування бази їх розподілу в обліковій політиці підприємства є суттєвим фактором, що підвищує ризики виникнення помилок у фінансовій звітності.

Найпроблемнішим з точки зору виконання процедур отримання доказів є твердження «Існування» та «Оцінка вартості та розподіл» щодо складової незавершеного виробництва, яка включається до статті балансу «Запаси». Незавершене виробництво має перевірятися не тільки на предмет фактичної наявності, а й щодо їх правильної оцінки (вартості). Способи і методи оцінки незавершеного виробництва для підприємств жорстко не регламентовані чинними нормативними актами. Це можуть бути правила, установлені для відповідної галузі промисловості (за наявності необхідних відомчих інструкцій) або правила, які підприємство розробить самостійно і закріпить у наказі про облікову політику. Найчастіше залишки незавершеного виробництва на кінець звітнього періоду в масовому і серійному виробництві оцінюють в балансі за нормативною або плановою виробничою собівартістю; за плановими прямими статтями витрат, а також за вартістю сировини, матеріалів і напівфабрикатів. Для цього члени комісії повинні досконало знати весь технологічний процес виготовлення того чи іншого виробу, умовно поділити його на етапи і залежно від того, який етап проходить виріб, визначати відсоток його готовності. Крім того фактичні результати інвентаризації потрібно відкоригувати на невраховані складові вартості незавершеного виробництва, зокрема на зарплату виробничих працівників, і інші прямі витрати.

При одиничному виробництві незавершене виробництво відображають у балансі за фактичними виробничими витратами.

У кожному випадку аудитор має провести процедури перевірки надійності отриманих результатів інвентаризації й обов'язково виконати

альтернативні (додаткові) процедури отримання доказів, якими є повторне обчислення та застосування аналітичних процедур.

Перевірка твердження «Оцінка вартості та розподіл» для незавершеного виробництва й готової продукції і як наслідок, твердження «Точність» для статті у Звіті про фінансові результати також потребує застосування ширшого спектра процедур отримання доказів. Саме ці статті виступають найбільш ризиковими сегментами у фінансовій звітності виробничих підприємств. Такі ризики є наслідком імовірних маніпуляцій в застосовуваних підприємством методах формування виробничої собівартості, собівартості реалізованої продукції, класифікацією витрат. Діагностування та виявлення можливих перекручень за цими статтями проводять шляхом виконання процедури повторного виконання та аналітичних процедур.

Перевірка цих тверджень вимагає вивчення облікової політики підприємства і її дотримання.

У сегменті циклу виробництва та здійснення витрат облікова політика підприємства має передбачати такі елементи:

- визначення методу вибуття готової продукції;
- перелік і склад змінних і постійних загальновиробничих витрат;
- базу розподілу загальновиробничих витрат;
- визначення нормальної потужності.

Операції руху готової продукції можуть оцінюватися в бухгалтерському обліку із застосуванням методу ідентифікованої собівартості, методу середньозваженої собівартості, методу ФІФО.

Не менш важливим у процесі дослідження застосовуваних елементів облікової політики підприємства є вивчення підходів до формування й оцінки нормальної потужності. Правильне (адекватне) визначення нормальної потужності впливає на значення показників балансу та фінансових результатів підприємства. Особливе значення тут має інформація, отримана аудитором під час попереднього ознайомлення із бізнесом замовника, а також розуміння його функціонування.

Особливе місце у проведенні перевірки операцій виробничого циклу та здійснення витрат посідають процедури отримання доказів щодо статей фінансової звітності, пов'язаних із проведенням витрат на оплату праці. Твердження «Існування» та «Повнота» безпосередньо пов'язані з тим, що відповідні зобов'язання сформовано у повному обсязі.

Для цього аудиторю необхідно перевірити:

- дотримання підприємством діючого трудового законодавства при прийманні і звільненні працівників;
- наявність колективного договору, Положення про оплату праці, Положення про преміювання;
- правильність нарахування заробітної плати;
- правильність визначення середньої заробітної плати для нарахування допомоги по тимчасовій непрацездатності згідно Порядку № 1266 (Режим

доступу до документу: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/1266-2001-%D0%BF>);

- повноту та правильність утримань та своєчасності перерахувань податку з доходів фізичних осіб та нарахувань ЄСВ.

Найчутливішими до викривлень є твердження «Закриття реєстрів» та «Класифікація», які містять показники операційних витрат Звіту про фінансові результати.

Метою виконання процедур щодо твердження «Закриття реєстрів» є отримання доказів, що підтверджують своєчасність відображення витрат на рахунках бухгалтерського обліку. Отримання доказів базується на результатах хронологічного аналізу (зісталення дат первинних документів і записів в облікових реєстрах).

Перевірка твердження «Класифікація» має на меті отримати аудиторські докази щодо правильності класифікації витрат за статтями Звіту про фінансові результати.

Перший рівень такої перевірки, як було розглянуто вище, досліджує застосовувані підприємством підходи до розподілу витрат на такі, що пов'язані із процесом виробництва, та на такі, що не пов'язані із ним. Помилки в такій класифікації впливають на правильність визначення фінансового результату і в більшості випадків визначаються як суттєві для оцінки достовірності фінансової звітності загалом.

Другий рівень перевірки класифікації операційних витрат спрямований на визначення правильності розподілу витрат між статтями операційних витрат, що не пов'язані із процесом виробництва. Помилки в такій класифікації, як правило, не мають наслідком перекручення фінансового результату звітного року, проте вони можуть бути наслідком шахрайства у зв'язку з необхідністю приховати фактичну величину витрат, які відстежуються системою внутрішнього контролю.

Показники «Звіту про рух грошових коштів» містять твердження, перевірку яких виконують в межах дослідження операцій погашення заборгованості за розрахунками із працівниками, з бюджетом та фондами соціального страхування, а також із постачальниками послуг. Грошові потоки повинні відповідно розкриватися і класифікуватися у статтях звіту та примітках до нього.

1.4. Використання аудиторських процедур щодо перевірки тверджень керівництва при вивченні наслідків основних операцій циклу реалізації й отримання доходів

Метою виконання процедур перевірки операцій циклу реалізації й отримання доходів є формування доказів щодо тверджень, які містять показники фінансової звітності, що виникають в результаті проведення операцій цього циклу.

Зміст Звіту про фінансові результати про суми отриманих доходів залежить від специфіки господарської діяльності підприємства. Застосовувана

класифікація доходів, яку можна використати для формування сегментів, також визначає змістовне наповнення конкретних тверджень, що слугує підґрунтям для складання програми аудиту за відповідними напрямками. У табл. 4 наведено один із варіантів матриці формування процедур аудиту для отримання доказів у межах циклу реалізації й отримання доходів.

Таблиця 4

Матриця формування процедур отримання аудиторських доказів щодо тверджень в статтях фінансової звітності, які відображають наслідки операцій циклу реалізації та отримання доходів

Матриця формування процедур отримання аудиторських доказів щодо тверджень в статтях фінансової звітності, які відображають наслідки операцій циклу реалізації та отримання доходів

Процедура отримання доказів	Назва твердження										
	Існування	Права і зобов'язання	Повнота	Оцінка вартості та розподіл	Настання	Точність	Закриття реєстрів	Класифікація	Зрозумілість		
Стаття Балансу «Дебіторська заборгованість за продукцію, товари, роботи, послуги»											
Перевірка	+	+	+	+	Твердження не застосовується	Твердження не застосовується	Твердження не застосовується	Твердження не застосовується	Твердження не застосовується		
Спостереження			+								
Зовнішнє підтвердження				+							
Повторне обчислення	+		+	+							
Повторне виконання											
Аналітичні процедури			+	+							
Запит	+			+							
Стаття Балансу «Інша поточна дебіторська заборгованість» (частині дебіторської заборгованості за нарахованими доходами)											
Перевірка	+	+	+		Твердження не застосовується	Твердження не застосовується	Твердження не застосовується	Твердження не застосовується	Твердження не застосовується		
Спостереження			+								
Зовнішнє підтвердження											
Повторне обчислення			+	+							
Повторне виконання				+							
Аналітичні процедури			+	+							
Запит	+			+							
Стаття Балансу «Інші поточні зобов'язання»											
Перевірка	+	+	+	+	Твердження не застосовується	Твердження не застосовується	Твердження не застосовується	Твердження не застосовується	Твердження не застосовується		
Спостереження											
Зовнішнє підтвердження	+										
Повторне обчислення			+	+							
Повторне виконання		+									
Аналітичні процедури			+								
Запит											
Стаття Балансу «Поточна кредиторська заборгованість зі страхування»											
Перевірка	+	+	+	+	Твердження не застосовується	Твердження не застосовується	Твердження не застосовується	Твердження не застосовується	Твердження не застосовується		
Спостереження											
Зовнішнє підтвердження	+										
Повторне обчислення			+	+							
Повторне виконання											
Аналітичні процедури			+								
Запит											
Стаття Балансу «Поточні зобов'язання із розрахунків з бюджетомі»											
Перевірка	+	+	+	+	Твердження не застосовується	Твердження не застосовується	Твердження не застосовується	Твердження не застосовується	Твердження не застосовується		
Спостереження			+								
Зовнішнє підтвердження		+									
Повторне обчислення			+	+							
Повторне виконання			+								
Аналітичні процедури				+							
Запит	+										
Стаття Звіту про фінансові результати «Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)», «Інші операційні доходи», «Дохід від участі в капіталі», «Інші фінансові доходи», «Інші доходи»											
Перевірка	Твердження не застосовується	Твердження не застосовується	+	Твердження не застосовується	+	+	+	+	Твердження не застосовується		
Спостереження			+								
Зовнішнє підтвердження										+	
Повторне обчислення						+				+	
Повторне виконання											
Аналітичні процедури						+					+
Запит					+	+		+			
Статті Звіту про рух грошових коштів «Надходження від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)», «Повернення податків і зборів», «Надходження від отриманих відсотків», «Інші надходження», «Реалізація фінансових інвестицій», «Реалізація необоротних активів», «Отримані дивіденди»											
Перевірка	Твердження не застосовується	Твердження не застосовується	+	Твердження не застосовується	+	+	+	+	Твердження не застосовується		
Спостереження											
Зовнішнє підтвердження											
Повторне обчислення						+				+	+
Повторне виконання											
Аналітичні процедури								+			
Запит											
Інформація, яка розкривається у примітках											
Перевірка	Твердження не застосовується	Твердження не застосовується	+	Твердження не застосовується					+		
Спостереження			+							+	
Зовнішнє підтвердження			+								

Повторне обчислення			+						
Повторне виконання									
Аналітичні процедури			+						+
Запит					+				

Сегментація операцій циклу реалізації та отримання доходів має здійснюватися з урахуванням застосовуваних на підприємстві форм проведення розрахунків із покупцями: передоплата, післяоплата, бартер, використання векселів.

Якщо підприємство реалізує власну продукцію чи надає послуги на умовах наступної оплати, то на звітну дату в балансі завжди має формуватися стаття «Дебіторська заборгованість за продукцію, товари, роботи, послуги». Твердження «Існування» щодо даної статті означає те, що відповідні показники містять лише ті суми заборгованості, які дійсно існували на звітну дату. Наявність дебіторської заборгованості за розрахунками із покупцями завжди є предметом аудиторського дослідження з метою оцінки її на наявність ознак сумнівності. Адже прострочена дебіторська заборгованість має ризик її непогашення, що, в свою чергу, не дозволяє трансформуватися операції реалізації в реальну економічну вигоду.

Система внутрішнього контролю підприємства, як правило, передбачає проведення систематичного звіряння (інвентаризації) стану розрахунків упродовж звітного року зі своїми контрагентами. Наявні акти звірянь розглядаються аудитором як доказ щодо твердження «Існування» за статтею «Дебіторська заборгованість за продукцію, товари, роботи, послуги» за умови, що відповідне звіряння було проведене на дату складання звітності. Але в будь-якому разі аудитором обов'язково використовується процедура зовнішнього підтвердження. Процедура проведення запиту з метою отримання зовнішніх доказів про підтвердження існування дебіторської заборгованості на дату складання звітності передбачає визначення переліку контрагентів, яким буде направлено запит, і нарешті — виду запиту. Найскладнішим варіантом є той, коли аудитор не отримує відповіді на зовнішній запит. У цьому випадку виникає необхідність розширення обсягу початково запланованих процедур і проведення відповідних альтернативних процедур, наприклад, дослідження банківських операцій після звітної дати про надходження коштів від дебіторів.

Іноколи проведення запитів для отримання доказів щодо твердження «Існування» не може бути виконане технічно внаслідок специфіки господарської операції. Такими прикладами можуть бути: дебіторська заборгованість за розрахунками із фізичними особами (населенням); дебіторська заборгованість з іноземним покупцем; дебіторська заборгованість з покупцем при реалізації власного товару через комісійні договори, тощо. У цьому випадку процедури документальної перевірки доповнюються спектром тестів контролю, спрямованих на оцінку надійності внутрішніх джерел аудиторських доказів.

Процедури перевірки твердження «Існування» також використовують для отримання доказів щодо твердження «Настання», яке досліджується аудитором для статей доходів у Звіті про фінансові результати, яке означає, що доходи,

відображені у звіті, дійсно настали внаслідок реальних операцій і пов'язані безпосередньо з господарською діяльністю підприємства.

Обов'язковою процедурою отримання доказів щодо цих тверджень буде документальна перевірка наявних первинних документів, які підтверджують факт відвантаження продукції (надання послуг): накладних, рахунків, актів прийнятих робіт, податкових накладних, договорів, які визначають права та обов'язки сторін контрагентів і т.п.). Це дозволяє документально обґрунтувати виникнення заборгованості. Датою виникнення заборгованості є дата документа, який засвідчує відправку продукції ТМЦ, виконання робіт, надання послуг. В процесі перевірки аудитор повинен зробити вибірку з сум відображених в облікових регістрах і знайти їм документальне підтвердження.

Процедури отримання доказів щодо твердження «Права та зобов'язання» спрямовані на те, щоб аудитор мав можливість пересвідчитися у такому:

- всі операції реалізації товарів та надання послуг відбуваються на умовах договорів, які не суперечать чинному законодавству;
- для проведення операцій реалізації, які підлягають ліцензуванню, підприємство має всі необхідні ліцензії;
- товари, які реалізуються підприємством, належать йому на законних підставах;
- усі операції реалізації санкціоновано належним чином;
- підприємство має всі права на стягнення дебіторської заборгованості;
- аванси, отримані підприємством від покупців, пов'язані із поставкою продукції у майбутньому;
- суми податку на додану вартість, які сформовано в договорах та документах на реалізацію, відповідають податковому статусу підприємства та зареєстрованим належним чином податковими накладними.

Процедури перевірки твердження «Оцінка вартості та розподіл» спрямовані на отримання доказів щодо правильного оцінювання в класифікації дебіторської заборгованості. Поточна дебіторська заборгованість в балансі показується за чистою реалізаційною вартістю, тобто за мінусом резерву сумнівних боргів.

Порядок визначення резерву сумнівних боргів є елементом облікової політики підприємства. Величина резерву сумнівних боргів визначається за одним із методів: застосування абсолютної суми сумнівної заборгованості; застосування коефіцієнта сумнівності..

У тому випадку, коли при плануванні процедур аудиту було ідентифіковано сегмент операцій реалізації на експорт, перевірка твердження «Оцінка вартості та розподіл» завжди міститиме процедури повторного обчислення, пов'язані з визначенням курсових різниць. Як правило, такі процедури проводять суцільно.

Отримання доходів не завжди має наслідком виникнення дебіторської заборгованості. Якщо оплата здійснюється готівкою в момент проведення операції реалізації, дебіторської заборгованості не виникає. Проте такий спосіб оплати також має певні ризики для оцінки повноти сум визначених доходів

звітний періоду, які повинні бути враховані в процесі планування процедур отримання аудиторських доказів. Оцінка доходів від операцій реалізації за готівку має ризик неповного формування їх через можливий низький рівень надійності процедур внутрішнього контролю за здійсненням таких операцій. Тому процедури перевірки в цьому сегменті базуються переважно на спостереження за процесом продажу, інкасації тощо). З метою зниження ризику неповного оприбуткування надходжень до каси підприємства законодавство України передбачає необхідність дотримання досить жорстких правил обігу готівкових коштів, порушення яких може мати наслідком застосування великих фінансових санкцій. Порядок ведення касових операцій регламентується Положенням про ведення касових операцій у національній валюті в Україні № 637 від 15.12.2004 р. (зі змінами і доповненнями), затвердженим Постановою правління НБУ <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0040-05>

У разі порушень операцій з обігу готівки органи Державної фіскальної служби застосовують до порушників санкції.

Особи, винні в порушенні порядку ведення операцій з готівкою, повинні бути притягнуті до відповідальності у встановленому чинним законодавством порядку. Згідно з [указом Президента України від 12.06.1995 № 436 «Про застосування штрафних санкцій за порушення норм з регулювання обігу готівки»](#). (зі змінами і доповненнями) до порушників застосовуються фінансові санкції у вигляді штрафу: (Режим доступу до документу <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/436/95>)

Повнота і своєчасність оприбуткування грошових коштів отриманих від реалізації продукції, товарів, послуг за готівку встановлюється шляхом порівняння сум і дат у прибуткових касових ордерах і касовій книзі з первинними документами про надання послуг, реалізації продукції, запасів за готівку – рахунками, товарно-транспортними накладними, податковими накладними. Зустрічні перевірки можуть здійснюватися шляхом порівняння касових документів отримувача коштів (продавця) з документами покупця.

Операції реалізації, як правило, мають наслідком виникнення зобов'язань у підприємства з податку на додану вартість. Саме тому в цикл реалізації та отримання доходів доцільно включати процедури перевірки статей, в яких відображено стан розрахунків підприємства з бюджетом з податку на додану вартість. Перевірка порядку формування зобов'язань з податків та відповідної податкової звітності є окремим завданням, проте інформація, яка подається у статтях фінансової звітності, має відповідати поданим підприємством деклараціям, а також реєстрам податкового обліку, таким як реєстр отриманих та виданих податкових накладних. З урахуванням того, що порушення вимог податкового законодавства може мати наслідком значні фінансові санкції, аудитор використовує аналітичні процедури з метою виявлення можливих суттєвих відхилень в загальній сумі визначених зобов'язань з податку на додану вартість.

Перевірка статей доходів у Звіті про фінансові результати базується на правильності застосування вимог стандартів щодо правомірності визнання

суми доходів. Доходами не визнаються суми податку на додану вартість, акцизів, інших податків і обов'язкових платежів, що підлягають перерахуванню до бюджету й позабюджетних фондів; суми надходжень за договором комісії та іншим аналогічним договором на користь комітента; надходження від первинного розміщення цінних паперів тощо..

Це означає, що дохід не повинен включати відповідні суми. Разом із тим виручка від реалізації може містити суми непрямих податків, вартість повернутих товарів або суми інших вирахувань.

Зона підвищеного ризику виникнення помилок може бути ідентифікована аудитором у сегменті операцій реалізації за договорами комісії. Ризики формуються внаслідок відокремлення процесу реалізації товарів від власника активу, через що завжди існує імовірність несвоєчасного інформування комітента (власника товару) про фактичні обсяги отриманих доходів. Таким чином, аудиторіві необхідно спершу визначити рівень ризику виникнення помилок щодо обсягів реалізації товарів, що були передані за договорами комісії на реалізацію. Для цього досліджується зміст умов чинних договорів комісії, якими передбачається періодичність, порядок та форма звітування щодо обсягів реалізації.

Перевірка тверджень «Повнота» та «Настання» для статей доходів у Звіті про фінансові результати дозволяє виявити операції, які відбулися, але не відображені в обліку, а також відображення на рахунках фіктивних операцій. Для цього аудитор перевіряє наявність необхідних дозволів на здійснення операцій продажу, наявність первинних документів, які підтвержують здійснені операції з продажу, здійснює взаємний контроль показників у виписаних рахунках та видаткових накладних, виписках банку. Крім того, щоб отримати докази стосовно твердження повноти суми доходів, аудитор повинен провести спостереження того, як здійснюється операція відвантаження готової продукції покупцеві: зважування, визначення вартості для відповідного асортименту, процес оформлення документів на відвантаження і т.д.

Перевірка твердження «Точність» для статей доходів у Звіті про фінансові результати передбачає дослідження кредитових оборотів за рахунками обліку доходів та проведення нормативної перевірки щодо правильності застосування цін за здійсненими операціями реалізації.

Для цього аудиторіві необхідно спочатку ретельно ознайомитися з регламентацію ціноутворення та надійністю процедур внутрішнього контролю на підприємстві за процесом визначення цін.

Наявність фактів повернення товарів може бути наслідком їхньої невідповідної якості, недотримання підприємством умов реалізації або намаганням штучного завищення доходів у попередньому звітному періоді. Тому головним завданням перевірки відповідних операцій є аналіз причин повернення, які мають розкриватися в примітках до Звіту про фінансові результати.

Якщо сума продажу виражена в іноземній валюті, то необхідно перевірити правильність застосування валютних курсів

Зміст твердження «Класифікація» для статей доходів Звіту про фінансові результати полягає в тому, що операції реалізації було відображено на відповідних рахунках обліку доходів, та як наслідок такі доходи було включено до відповідних статей звіту. У цьому контексті особливу увагу приділяють дослідженню правильності класифікації доходів операційної діяльності. Основною процедурою перевірки твердження «Класифікація» є аналітичне дослідження структури доходів операційної діяльності з метою визначення тих, що формують основну масу доходів і мають включатися до статті «Дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, наданих послуг)».

Особливу увагу приділяють процедурам отримання доказів щодо твердження «Закриття реєстрів», зміст якого полягає в тому, що до складу доходів можуть бути включеними лише ті, що належать до відповідного звітного періоду. З цією метою проводять хронологічний аналіз дат реєстрів реалізації та дебіторської заборгованості з підтверджуючи первинними документами. Значні розбіжності в датах можуть свідчити про потенційні проблеми у своєчасному обліку реалізації.

Процедури отримання доказів за статтею «Дохід від участі в капіталі» передбачають необхідність проведення зовнішніх запитів щодо фінансової звітності об'єктів інвестування. Відсутність підтверджень щодо достовірності фінансової звітності, яка була підставою для визначення доходів від участі в капіталі, може вимагати необхідного розширення обсягів аудиту через проведення окремої перевірки фінансової звітності об'єкта інвестування.

Статті «Інші фінансові доходи» та «Інші доходи» повинні містити інформацію про доходи від фінансової та інвестиційної діяльності. Найбільші ризики викривлень у цих статтях пов'язані з порушеннями в дотриманні принципу нарахування при їх визначенні, адже такі доходи визнаються не за їхньою юридичною формою, а за змістом операції. Тому досить часто в цьому сегменті перевірки використовують таку процедуру отримання аудиторських доказів, як повторне обчислення.

Перевірку показників «Звіту про рух грошових коштів» здійснюють для того, щоби переконатися у правильності класифікації грошових потоків, їх повноті, відповідності застосованих оцінок (у випадку використання валютних коштів). Аудитор у цьому випадку використовує хронологічний аналіз як прийом документальної перевірки, повторне обчислення, проводить аналітичні процедури.

Операції відображені на розрахунковому рахунку аудитор перевіряє за обліковими реєстрами кореспондуючих рахунків. Крім того, аудитор перевіряє якість та достовірність виписок банку, а також наявності додатків до них. Достовірність виписок встановлюється шляхом перевірки штампів, підписів працівників установ банку. По кожній сумі, зазначеній в банківській виписці, повинні бути додані відповідні документи, що засвідчують здійснення тієї чи іншої операції-платіжні доручення тощо. На них також повинні бути відмітки банку. Якщо не вистарчає додатків або якщо у виписках є помарки та виправлення, аудитор бере в банку копії таких документів.

Грошові потоки також треба відповідно розкривати в примітках до фінансової звітності.

ТЕМА 8. ПОДАЛЬШІ ПОДІЇ ТА ЇХ ОЦІНЮВАННЯ АУДИТОРОМ.

1. Поняття і класифікація подальших подій.
2. Події, що відбуваються в період між; датою фінансової звітності та датою аудиторського звіту.
3. Факти, що стали відомі аудитору після дати аудиторського звіту, але до дати оприлюднення фінансової звітності.
4. Факти, що стали відомі аудитору після оприлюднення фінансової звітності.

1. Поняття і класифікація подальших подій

Згідно із ПСБО 6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах» та МСБО 10 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах» події після звітного періоду — це сприятливі та несприятливі події, що відбуваються від кінця звітного періоду до дати затвердження фінансової звітності. Визначають два типи таких подій:

- а) події, що потребують коригування після звітного періоду, — це події, що сталися до кінця звітного періоду;
- б) події, що не потребують коригування після звітного періоду, — події, що виникли після звітного періоду.

Прикладами подій, що потребують коригування після звітного періоду, можуть бути:

- рішення в судовій справі, ухвалене після звітного періоду, яке підтверджує, що суб'єкт господарювання мав заборгованість на кінець звітного періоду;
- банкрутство замовника, що сталося після звітного періоду, продаж запасів після звітного періоду та ін.;
- визначення собівартості придбаних активів після звітного періоду або надходжень від проданих активів до кінця звітного періоду;
- викриття шахрайства або помилок, яке свідчить, що фінансова звітність була неправильною.

Прикладом події, що не потребує коригування після звітного періоду, є падіння ринкової вартості інвестицій від кінця звітного періоду до дати затвердження фінансової звітності.

Завдання аудитора — виявити події, що відбулися після звітного періоду, та врахувати їхній вплив на фінансову звітність підприємства в аудиторському звіті.

МСА 560 «Подальші події» визначає подальші події як події, що відбуваються в період між датою фінансових звітів та датою аудиторського звіту, і факти, що стають відомими аудитору після дати аудиторського звіту.

Цей стандарт визначає відповідальність аудитора щодо подальших подій під час аудиту фінансової звітності. Аудитор має переконатися, що подальші події взято до уваги або розкрито у фінансових звітах.

Для цілей аудиту датою фінансової звітності є дата, на яку припадає кінець найостаннішого періоду, який охоплює фінансова звітність.

Датою затвердження фінансової звітності є дата, коли всі звіти, що входять до складу фінансової звітності, включно з відповідними примітками, були вже складені, а особи, наділені певними повноваженнями, підтвердили, що вони несуть відповідальність за цю фінансову звітність.

Дата аудиторського звіту — це дата, обрана аудитором для датування звіту щодо фінансової звітності відповідно до МСА 700 «Формулювання думки та надання звіту щодо фінансової звітності».

Аудиторський звіт не може бути датований раніше за дату, на яку аудитор отримав достатні аудиторські докази того, що всі звіти та відповідні примітки були складені і що уповноважені особи підтвердили, що вони беруть на себе відповідальність за цю фінансову звітність. Отже, *дата аудиторського звіту не може випереджати дату затвердження фінансової звітності*. Між датою аудиторського звіту і датою подання цього звіту суб'єкту господарювання може минути певний час.

Датою оприлюднення фінансової звітності є дата, коли аудиторський звіт і перевірена аудитором фінансова звітність стали доступними третім сторонам. Дата оприлюднення фінансової звітності здебільшого залежить від правового середовища суб'єкта господарювання. За деяких обставин датою оприлюднення фінансової звітності може бути дата її подання до регуляторного органу. Оскільки перевірена аудитором фінансова звітність не може бути оприлюднена без аудиторського звіту, *дата оприлюднення перевіреної аудитором фінансової звітності має бути не тільки однаковою або пізнішою за дату аудиторського звіту, а й однаковою або пізнішою за дату надання аудиторського звіту суб'єкту господарювання*.

Застосовно до суб'єктів господарювання державного сектору датою оприлюднення фінансової звітності може бути дата, коли перевірена аудитором фінансова звітність і аудиторський звіт щодо неї подаються до законодавчого органу чи оприлюднюються в інший спосіб.

МСА 560 «Подальші події» розподіляє всі подальші події на такі, що мають місце в межах трьох часових періодів:

- 1) події, що відбуваються в період між датою фінансової звітності та датою аудиторського звіту;
- 2) факти, що стали відомі аудитору після дати аудиторського звіту, але до дати оприлюднення фінансової звітності;
- 3) факти, що стали відомі аудитору після оприлюднення фінансової звітності.

При проведенні перевірки аудитор зобов'язаний набути достатню впевненість щодо всіх суттєвих подій, які відбулися, аж до дати складання звіту.

Він має переконатися, що подальші події взяті до уваги або розкриті у фінансових звітах.

2. Події, що відбуваються в період між датою фінансової звітності та датою аудиторського звіту

Якщо до складання аудиторського звіту аудитором стало відомо про події, які відбулися після дати підписання фінансової звітності і які потребують коригування чи розкриття у фінансовій звітності, він має виконати певні процедури для отримання доказів того, що всі ці події були виявлені. Ці процедури повинні охоплювати період від дати фінансової звітності до дати аудиторського звіту або якнайближче до цієї дати.

Такі аудиторські процедури можуть включати:

- огляд або тестування облікових записів чи операцій, які відбуваються між датою фінансової звітності та датою аудиторського звіту;
- запити керівництву з приводу подій після дати балансу, які могли вплинути на фінансову звітність;
- ознайомлення з протоколами засідань, якщо вони є, за участю власників та управлінського персоналу суб'єкта господарювання, що проводилися після дати фінансової звітності;
- запити щодо проблем, протоколи обговорення яких недоступні; ознайомлення з оперативними звітами керівництва і персоналу; спілкування з внутрішнім аудитором чи контролером; ознайомлення з переліком укладених та анульованих договорів тощо.

При виконанні аудиторських процедур аудитор може здійснити конкретні запити до управлінського персоналу щодо таких питань:

- чи з'явилися нові зобов'язання, нові позики або нові гарантії;
- чи здійснювалися або плануються продаж або придбання активів;
- чи було збільшення капіталу або випуск боргових інструментів, таких як випуск нових акцій чи незабезпечених боргових зобов'язань;
- чи була укладена або планується укладання угоди про злиття чи ліквідацію;
- чи були будь-які активи відчужені або знищені, наприклад, через пожежу або повінь;
- чи були будь-які події, що стосуються непередбачених зобов'язань;
- чи були зроблені або чи передбачаються будь-які незвичайні облікові коригування;
- чи відбулися або чи є ймовірність того, що відбудуться будь-які події, щоставлять під сумнів прийнятність облікових політик, використаних у фінансовій звітності;
- чи відбулися будь-які події, які стосуються визначення оцінки облікових показників, зроблених у фінансовій звітності;
- чи відбулися будь-які події, які стосуються суми очікуваного відшкодування активів.

Крім того, аудитор може вважати необхідним і доцільним:

- ознайомитися з останніми доступними бюджетами, прогнозами руху грошових коштів та іншими відповідними управлінськими звітами суб'єкта господарювання за періоди після дати фінансової звітності;
- зробити запити або розширити попередні письмові чи усні запити доюрисконсульта суб'єкта господарювання стосовно судових розглядів і позовів;
- розглянути, чи знадобляться потрібними письмові запевнення щодо певних подальших подій для отримання достатніх і прийнятних аудиторських доказів.

Однак процедури щодо подальших подій, які виконує аудитор, можуть залежати від доступної інформації, зокрема від обсягу облікових записів, здійснених після дати фінансової звітності. Якщо облікові записи не оновлювалися і відповідно проміжна фінансова звітність (для внутрішніх чи зовнішніх цілей) не складалася або протоколи засідань управлінського персоналу не були підготовлені, відповідні аудиторські процедури можуть проводитись у формі перевірки доступних бухгалтерських книг і записів, включно із виписками з банківських рахунків.

Якщо в результаті виконання цих процедур аудитор виявить події, що потребують коригування або розкриття у фінансовій звітності, він має з'ясувати, чи кожна така подія належно відображена в цій фінансовій звітності відповідно до застосовної концептуальної основи.

3. Факти, що стали відомі аудитору після дати аудиторського звіту, але до дати оприлюднення

Відповідно до МСА 210 «Узгодження умов завдань з аудиту» умови завдань з аудиту включають згоду управлінського персоналу інформувати аудитора про всі факти, що можуть вплинути на фінансову звітність та про які керівництву може стати відомо протягом періоду від дати аудиторського звіту до дати оприлюднення фінансової звітності.

Якщо після дати аудиторського звіту, але до дати оприлюднення фінансової звітності аудитору стає відомим факт, який міг би призвести до внесення ним змін до аудиторського звіту, аудитор має:

- обговорити це питання з керівництвом підприємства-замовника або, якщо доцільно, з тими, кого наділено найвищими повноваженнями;
- визначити, чи потрібно вносити зміни до фінансової звітності і якщо так, то зробити запити, як управлінський персонал має намір відобразити ці зміни у фінансовій звітності.

Якщо керівництво вносить зміни до фінансової звітності, аудитор повинен:

- виконати необхідні за конкретних обставин аудиторські процедури;
- внести зміни до аудиторського звіту та включити посилання на відповідну примітку до фінансової звітності;
- надати новий або змінений аудиторський звіт, який містить у

пояснювальному параграфі причину перегляду фінансової звітності.

У деяких випадках від керівництва підприємства-замовника може не вимагатися вносити зміни до фінансової звітності та відповідно аудитор не потрібно надавати змінений або новий аудиторський звіт. Проте якщо аудитор вважає, що їх потрібно змінити, але за якихось обставин управлінський персонал не бажає вносити зміни до фінансової звітності, тоді:

- якщо аудиторський звіт ще не було надано суб'єкту господарювання, аудитор має модифікувати думку, а потім надавати аудиторський звіт; якщо аудиторський звіт вже було надано суб'єкту господарювання, аудитор має повідомити керівництво підприємства-замовника, щоб вони не надавали фінансову звітність третім особам до внесення всіх необхідних змін. Коли незважаючи на це фінансова звітність у подальшому надається без необхідних змін, аудитор повинен вжити відповідних заходів, щоб застерегти користувачів від довіри до аудиторського звіту.

Якщо незважаючи на прохання аудитора не оприлюднювати фінансову звітність управлінський персонал оприлюднив її третім сторонам, дії аудитора залежатимуть від юридичних прав та обов'язків аудитора. Зрештою аудитор може вважати за доцільне звернутися за юридичною консультацією.

4. Факти, що стали відомі аудиторю після оприлюднення фінансової звітності

Після оприлюднення фінансової звітності аудитор не зобов'язаний виконувати будь-які аудиторські процедури стосовно такої фінансової звітності. Проте якщо після того, як фінансова звітність була оприлюднена і аудиторю стає відомий факт, який існував на дату складання аудиторського звіту та міг би призвести до зміни його виду, аудитор повинен:

- обговорити це питання з управлінським персоналом підприємства-замовника;
- визначити, чи потребує фінансова звітність внесення змін і якщо це так запитати, чи має намір управлінський персонал вносити ці зміни.

Якщо управлінський персонал вносить зміни до фінансової звітності, аудитор повинен:

- виконати необхідні аудиторські процедури;
- перевірити заходи, вжиті управлінським персоналом з метою інформування всіх осіб, які отримали раніше оприлюднену фінансову звітність разом із відповідним аудиторським звітом про ситуацію, що склалася;
- змінити аудиторський звіт або надати новий аудиторський звіт.

Аудитор має включити до нового або зміненого аудиторського звіту пояснювальний параграф, що містить посилання на примітку до фінансової звітності, в якій докладніше обговорюється причина зміни до раніше оприлюдненої фінансової звітності та попереднього аудиторського звіту, наданого аудитором. Новий аудиторський звіт повинен датуватися після дати підписання зміненої фінансової звітності.

Коли аудитор вважає, що фінансову звітність потрібно змінити, але управлінський персонал не вносить змін до неї і не повідомляє про цю ситуацію осіб, які отримали раніше оприлюднену фінансову звітність, аудитор повинен повідомити керівництво підприємства-замовника, що він намагатиметься застерегти від довіри до аудиторського звіту в майбутньому.

ТЕМА 9. АУДИТОРСЬКІ ПРОЦЕДУРИ ЗІ СКЛАДАННЯ АУДИТОРСЬКОГО ВИСНОВКУ

1. Формування остаточного аудиторського файлу та зміни в аудиторській документації.
2. Складання Звіту за результатами аудиту.
3. Інша інформація фінансової звітності та її вплив на зміст аудиторського висновку.
4. Подальші події та їх оцінювання аудитором.

1.Формування остаточного аудиторського файлу та зміни в аудиторській документації.

Уся сукупність документів, складених чи зібраних аудитором (у фізичній чи електронній формах) у процесі перевірки фінансової звітності підприємства-клієнта, називається аудиторським файлом, або аудиторським досьє. Тому аудиторський файл- це носій фізичної чи електронної інформації, що містить записи, які становлять аудиторську документацію для конкретного завдання.

Робочі документи в аудиторському файлі (досьє) розміщують у певній послідовності. Найбільш загальна структура робочої папки (досьє) документів аудитора:

- титульна сторінка;
- зміст;
- умовні позначення, які вживаються в робочих документах;
- організаційні документи (договір, лист-зобов'язання, наказ про призначення групи аудиторів, попереднє листування з підприємством-клієнтом, наказ про облікову політику);
 - документи, що дають загальну інформацію про створення та діяльність підприємства, його структуру;
 - документи, що відображають процес планування аудиторської перевірки (план; документи, що відображають оцінки аудиторського ризику, рівень суттєвості);
 - документи в яких відображено результати виконаних аудиторських процедур;
 - копії перевіреної аудитором фінансової звітності, окремих первинних документів та поточних облікових реєстрів;

- інші необхідні додатки (визначаються аудитором за потребою самостійно, наприклад, копії листування з іншими аудиторськими фірмами чи експертами тощо.).

- звіт аудитора, акти виконаних робіт;
- лист-повідомлення про недоліки виявлені під час аудиту та коментарі до них.

МСКЯ 1 вимагає, щоб фірми встановлювали політику та процедури щодо своєчасного завершення формування аудиторських файлів. Прийнятний період, у межах якого слід завершити формування остаточного аудиторського файла, становить зазвичай не більш як 60 днів після дати аудиторського звіту. Згідно з параграфами Д21 та Д22 МСА 230 завершення формування остаточного аудиторського файла після дати аудиторського звіту — це адміністративний процес, не пов'язаний із виконанням нових аудиторських процедур або формуванням нових висновків. Проте можна вносити зміни до аудиторської документації під час процесу формування остаточного файла, якщо вони адміністративні за характером. Приклади таких змін охоплюють: сортування, впорядкування робочих документів; документування аудиторських доказів, які аудитор отримав, обговорив та узгодив з відповідними членами аудиторської групи із завдання до дати аудиторського звіту.

Після завершення формування остаточного аудиторського файла аудитор не повинен вилучати чи знищувати аудиторську документацію будь-якого характеру до завершення періоду її зберігання. Період зберігання документації із завдання з аудиту зазвичай становить не менш як п'ять років від дати аудиторського звіту.

Якщо аудитор вважає за потрібне модифікувати наявну або додати нову аудиторську документацію після завершення формування остаточного аудиторського файла, він незалежно від характеру модифікацій або доповнень повинен задокументувати таке: а) конкретні причини таких дій; б) коли та ким вони були виконані та оглянуті. Прикладом обставини, за яких аудитор може вважати потрібним модифікувати наявну або додати нову аудиторську документацію після завершення формування файла, — це необхідність уточнити наявну аудиторську документацію внаслідок подальших подій, які стають відомі аудитору.

Аудитор має відобразити в робочих документах основні аспекти аудиторської перевірки. Якщо в процесі аудиту будуть виявлені суттєві помилки у фінансовій звітності, аудитор у письмовому вигляді може запропонувати керівництву здійснити її коригування. Однак, відповідальність за звітність несе керівництво, тому коригування можуть бути зроблені лише за його повної згоди.

Аудитору необхідно встановити відповідні процедури для забезпечення конфіденційності, збереження робочих документів, а також зберігання їх упродовж необхідного періоду, достатнього з точки зору практики та відповідності правовим і професійним вимогам, які висуваються до зберігання документів.

Робочі документи аудитора є власністю аудитора (аудиторської фірми). Вони не можуть слугувати заміною бухгалтерських записів підприємства-клієнта. На власний розсуд аудитора окремі документи з підсумкового аудиторського файлу (досьє) або витяги з них можуть бути надані для ознайомлення керівництву клієнта.

Аудиторська фірма повинна мати архів, у якому для зручності виокремлюються:

- документи поточного архіву (файли (досьє) щодо завершених аудиторських перевірок, з моменту завершення яких минув не більш як один рік);
- документи довгострокового (постійного) архіву (документи аудиторських перевірок, після дати завершення яких минуло понад один рік).

Згідно з Кодексом етики професійних бухгалтерів аудитор зобов'язаний дотримуватися принципу конфіденційності, тобто збереження комерційної таємниці щодо інформації про діяльність клієнта, отриманої в процесі перевірки.

Аудитор може передавати робочі документи третій стороні лише у таких виняткових випадках: за згоди клієнта; за рішенням суду; на письмову вимогу правоохоронних (слідчих) органів за порушеною кримінальною справою; при контролі якості роботи аудитора керівництвом аудиторської фірми; у відповідь на запит або розслідування АПУ чи професійної організації; при захисті інтересів аудитора в суді, якщо клієнт пред'явив йому позов за неякісну роботу.

Разом із тим слід наголосити, що необхідність дотримання принципу конфіденційності щодо аудиторської документації зберігається навіть після припинення відносин між аудитором (аудиторською фірмою) та підприємством-клієнтом, тобто після завершення терміну договору.

У разі зникнення або знищення робочих документів керівник аудиторської фірми повинен призначити службове розслідування, результати якого треба оформити відповідним актом.

Отже, належна організація ведення і зберігання робочих аудиторських документів дає змогу підвищити ефективність та якість перевірки, зробити більш дієвим її контроль, а також забезпечує дотримання принципу конфіденційності.

2. Складання Звіту за результатами аудиту.

Аудиторський звіт — це документ, оприлюднений на паперових та електронних носіях, що містить думку аудитора, яка відображає впевненість щодо інформації з предмета перевірки.

Предметом перевірки у завданні з надання впевненості можуть бути:

а) фінансові результати діяльності або умови, відображені в історичній фінансовій звітності;

б) інша фінансова та нефінансова інформація щодо діяльності суб'єкта господарської діяльності, зокрема:

- прогностичні результати діяльності;

- нефінансові показники діяльності (показники ефективності);
- фізичні характеристики;
- системи та процеси;
- поведінка персоналії.

Аудиторський звіт – це офіційний документ, оприлюднений на паперових та електронних носіях, який складається у встановленому порядку за наслідками проведеного аудиту і містить в собі думку аудитора щодо предмету перевірки.

Аудиторська думка може бути не модифікованою (безумовно-позитивною) і модифікованою (умовно-позитивною; негативною; аудитор може відмовитися від висловлення думки).

Безумовно-позитивний висновок – надається тоді, коли у аудитора відсутні будь-які суттєві зауваження з приводу та порядку ведення обліку, під час аудиторської перевірки не виявлено жодних суттєвих порушень.

В ході перевірки

- аудитор отримав всю інформацію й пояснення необхідні для цілей аудиту;
- облікові оцінки, здійснені управлінським персоналом, є обґрунтованими;
- інформація подана у фінансових звітах є доречною, достовірною, зіставною та зрозумілою;
- фінансова звітність забезпечує розкриття даних відповідно до обраної концентруальної основи.

Будь-яка непевність чи незгода є підставою для відмови від безумовно-позитивної думки. Висновок аудитора залежить від рівня непевності чи незгоди.

Основними причинами непевності можуть бути:

- неможливість одержання необхідної інформації через незадовільний стан обліку;
 - неможливості виконання всіх необхідних процедур через обмеження в часі аудиторських перевірок, що встановлюються клієнтом;
 - двохзначне тлумачення окремих положень законодавства.
- Непогодження (незгода) виникає тоді, коли:
- неправильне тлумачення облікових операцій;
 - викривлення кількісної облікової інформації;
 - пропуск облікової інформації;
 - неправильне застосування облікових оцінок;
 - недостатнє чи неадекватне розкриття фінансової інформації.

У всіх суттєвих випадках, коли аудитор складає висновок, який відрізняється від позитивного, він повинен описати всі суттєві причини непевності і незгоди.

При не суттєвій непевності чи несуттєвій незгоді аудитор формує умовно-позитивний висновок .

Вони означають

- неможливість перевірки аудитором доцільності здійснення і правильності відображення господарських операцій, однак ці операції мають обмежений вплив на діяльність клієнта і не спотворюють дійсний фінансовий стан ;

- виявлення операцій оформлених з порушенням чинного законодавства, що веде до існування суттєвих помилок, однак вони мають обмежений вплив на діяльність клієнта і в цілому не викривляють його дійсний фінансовий стан.

При суттєвому непогодженні (фундаментальна незгода) – аудитор надає висновок негативного характеру

Вона означає:

- Існування суттєвих помилок, які ставлять під сумнів достовірність фінансової звітності в цілому

- Невідповідність даних фінансової звітності обліковим даним;

- Пряму фальсифікацію облікових даних.

Таким чином, дані бухгалтерського обліку і фінансової звітності не дають достовірного уявлення про дійсний фінансовий стан.

При суттєвій (фундаментальній) непевності – аудитор відмовляється від висловлення думки. Це відбувається тоді, коли аудитор не може отримати достатні і належні аудиторські докази для того, щоб зробити висновок, що фінансова звітність у цілому не містить суттєвих викривлень.

Така ситуація може бути наслідком:

- неможливості перевірки окремих господарських фактів через запущеність чи неакуратне ведення бухгалтерського обліку, знищення облікових записів а ці факти суттєво впливають та діяльність клієнта.

- відсутності аналітичного обліку (не ведуться інвентарні картки, картки складського обліку, касова книга і т.п)

- обмеженості в часі аудиторської перевірки.

Аудиторський звіт може налічувати від 9 до 13 окремих елементів і від 4 до 8 параграфів залежно від аудиторського завдання й типу аудиторської думки. Узагальнену структуру аудиторського звіту наведено у табл. 1.

№ з/	Елементи аудиторського звіту	Зміст
1	Заголовок	«Звіт незалежного аудитора»
2	Адресат	Акціонери, Спостережна рада, Рада директорів, Правління (керівництво), генеральний директор (директор)
3	Вступний параграф	а) назва суб'єкта господарювання; б) твердження про перевірку фінансової звітності аудитором; в) повний перелік фінансових звітів; г) посилання на важливі аспекти облікової політики та інші примітки; д) період, охоплений фінансовою звітністю; е) посилання на порівняльну інформацію в складі перевіреної фінансової звітності
4	Відповідальність управлінського персоналу за фінансову звітність	Управлінський персонал несе відповідальність за складання та подання фінансової звітності, а саме: а) обрану концептуальну основу; б) за організацію внутрішнього контролю

5	Відповідальність аудиту	Аудитор несе відповідальність за висловлення думки щодо фінансової звітності за результатами перевірки, що проводилася: а) у відповідності до МСА та етичних вимог; б) на підставі плану; в) шляхом виконання аудиторських процедур за власним судженням аудитора;
6	Підстава для модифікації думки	Стисле викладення причини, що призвели до модифікації думки аудитора: а) викривлення сум та розкриттів кількісної інформації; б) обмеження обсягу аудиту
7	Висловлення думки	Безумовно-позитивна або модифікована
8	Пояснювальний параграф	Привертає увагу користувачів до питання, поданого чи розкритого у фінансовій звітності, яке є фундаментальним для її розуміння
9	Параграф з інших питань	Включається при поясненні певних етичних аспектів виконання аудиторського завдання та при посиланні на порівняльну інформацію
10	Звіт щодо вимог і законодавчих нормативних актів	Включається на вимогу регуляторного органу країни для розкриття додаткових питань
11	Підпис аудитора	Назва аудиторської фірми (та її реєстраційний номер) та/або прізвище аудитора (та номер його сертифіката)
12	Дата аудиторського звіту	Дата закінчення аудиторської перевірки, але не раніше від дати фінансової звітності
13	Адреса аудитора	Країна, в якій практикує аудитор (місто чи повна адреса)

3. Інша інформація фінансової звітності та її вплив на зміст аудиторського звіту

Річний звіт сучасного підприємства, крім фінансової звітності та аудиторського звіту щодо неї, зазвичай може містити іншу фінансову та нефінансову інформацію. Такою інформацією може бути:

- а) звіт управлінського персоналу суб'єкта господарювання (в національній практиці — пояснювальна записка до річного звіту);
- б) узагальнені показники діяльності підприємства за кілька років (доходи, фінансові результати, показники продуктивності тощо);
- в) персональна інформація щодо членів правління та спостережної ради (у західній практиці);
- г) заплановані заходи майбутнього розвитку суб'єкта господарювання.

Відокремити таку інформацію від фінансової звітності неможливо, оскільки річний звіт подається єдиним блоком. Тому перед аудитором постають такі завдання:

- а) з'ясувати формат річного звіту клієнта до завершення аудиторської перевірки;
- б) вивчити зміст іншої інформації;
- в) виявити факти невідповідностей або суттєвого викривлення між перевіреною фінансовою звітністю та даними, наведеними в іншій інформації від клієнта.

Досить часто управлінський персонал готує таку інформацію без застосування принципів обачності на оптимістичній основі, що може дезінформувати користувача.

Міжнародний стандарт аудиту 720 «Відповідальність аудитора щодо іншої інформації документах, що містять перевірену аудитором фінансову звітність», вказує на те, що аудитор повинен встановити чи існує:

а) невідповідність між іншою інформацією, що подає управлінський персонал та інформацією, яка міститься у перевірній аудитором фінансовій звітності.

б) викривлення факту, тобто спотворення фактів у іншій інформації, що подає управлінський персонал, і ці факти не містяться у перевірній аудитором фінансовій звітності.

Проблема полягає в тому, що невідповідність може бути ідентифікована аудитором як до, так і після дати аудиторського звіту. В останньому випадку аудитор має дотримуватися вимог МСА 560 «Подальші події». Але за будь-яких обставин, виявивши чи то невідповідність, чи то викривлення факту, аудитор має:

а) звернутися із запитом до управлінського персоналу щодо цієї проблеми;

б) здійснити додаткові аудиторські процедури для перевірки іншої інформації, що подається управлінським персоналом;

в) визначити, що підлягає перегляду:

- його думка щодо перевірної фінансової звітності;

- або інша інформація, підготовлена управлінським персоналом.

Варто відмітити, що, ідентифікувавши суттєву невідповідність або викривлення факту, аудитор завжди розглядає два можливі способи розв'язання проблеми:

а) перегляд і коригування фінансової звітності суб'єкта господарювання;

б) перегляд і коригування іншої інформації в документах, що містять перевірену аудитором фінансову звітність.

Досить часто аудиторам доводиться звертатися з питань ідентифікації невідповідності або викривлення факту до юридичних консультантів як клієнта, так і до власних з метою їх юридичного обґрунтування.

ТЕМА 10. ПОВІДОМЛЕННЯ ІНФОРМАЦІЇ НАЙВИЩОМУ УПРАВЛІНСЬКОМУ ПЕРСОНАЛУ В ПРОЦЕСІ АУДИТУ.

1. Суб'єкти в структурі управління підприємством, яким необхідно повідомляти інформацію, отриману в процесі аудиту. Зміст питань про які повідомляє аудитор.

2. Порядок повідомлення інформації про недоліки внутрішнього контролю.

3. Форми та порядок подання інформації управлінському персоналу.

1. Суб'єкти в структурі управління підприємством, яким необхідно повідомляти інформацію, отриману в процесі аудиту. Зміст питань про які повідомляє аудитор.

Процес інформування аудитором управлінського персоналу забезпечує інформаційну функцію аудиту, яка полягає в тому, що аудитор повинен не лише видати підсумковий офіційний документ — звіт незалежного аудитора (аудиторський звіт), який буде використовуватися різними користувачами, а й повідомити управлінському персоналу певну інформацію, виявлену під час проведення аудиту, яка є значущою та важливою при здійсненні ним контролю за фінансовою звітністю і розкриттям інформації, зменшуючи тим самим ризики її суттєвого викривлення.

Міжнародними стандартами аудиту визнається важливість інформаційного обміну між аудитором та управлінським персоналом і висуваються обов'язкові вимоги до організації та змісту ефективного двостороннього повідомлення інформації, дотримання яких є ознакою того, що проведений аудит фінансової звітності або може бути визнаний як такий, що виконувався відповідно до міжнародних стандартів аудиту.

Основні питання повідомлення інформації управлінському персоналу в процесі проведення аудиту фінансової звітності регламентуються МСА 260 «Повідомлення інформації з питань аудиту тим, кого наділено найвищими повноваженнями». Додаткові вимоги стосовно повідомлення інформації про значні недоліки внутрішнього контролю, ідентифіковані аудитором під час аудиту фінансової звітності, управлінському персоналу та тим, кого наділено найвищими повноваженнями, встановлено в МСА 265 «Повідомлення інформації про недоліки внутрішнього контролю тим, кого наділено найвищими повноваженнями, та управлінському персоналу». Додаткові питання, інформацію про які слід повідомляти та які доповнюють вимоги цих МСА, визначено в інших міжнародних стандартах аудиту.

Якщо в процесі проведення аудиту фінансової звітності виявиться, що двостороннє повідомлення інформації між аудитором та тими, кого наділено найвищими повноваженнями, є недостатнім і цю ситуацію не можна усунути, аудитор має модифікувати аудиторську думку на основі обмеження обсягу або взагалі відмовитися від завдання (Д44 МСА 260 «Повідомлення інформації з питань аудиту тим, кого наділено найвищими повноваженнями»).

Сукупність інформація, яка повідомляється може бути розширена відповідно до угоди з конкретним суб'єктом господарювання, адже в міжнародних стандартах аудиту відсутня заборона повідомляти аудитором інформацію про будь-які інші питання, не передбачені стандартами (п. 3 МСА 260 «Повідомлення інформації з питань аудиту тим, кого наділено найвищими повноваженнями»). Водночас зазначено, що законодавчі або нормативні акти країни можуть прямо забороняти повідомлення управлінському персоналу певної інформації, яка може перешкоджати розслідуванню відповідним державним органом фактичної або підозрюваної протизаконної дії (п. 7 МСА 260 «Повідомлення інформації з питань аудиту тим, кого наділено найвищими повноваженнями»).

Процес інформаційного обміну треба довести до відома управлінського персоналу суб'єкта господарювання. При розробленні стратегії надання інформації управлінському персоналу аудитор повинен визначити:

- відповідну особу (осіб) у структурі управління суб'єкта господарювання, яким слід повідомляти певну інформацію;
- мету, форму, час та очікуваний зміст повідомлення інформації;
- осіб в аудиторській групі, які повідомлятимуть інформацію з конкретних питань;
- процес вживання заходів з питань, про які повідомив аудитор, та інформування про це.

Аудитор має чітко класифікувати управлінський персонал суб'єкта господарювання та відокремити осіб, що належать до найвищого управлінського персоналу, яким слід повідомляти інформацію з питань аудиту, що має значення для управління, та осіб, які є іншим управлінським персоналом. МСА 260 «Повідомлення інформації з питань аудиту тим, кого наділено найвищими повноваженнями» оперує двома категоріями осіб, яким повинна повідомлятися інформація (п. 10).

До першої групи віднесено суб'єктів, яких наділено найвищими повноваженнями, під якими розуміються особа (особи), яка відповідає за стратегією розвитку суб'єкта господарювання, у тому числі за обліковим процесом та формуванням фінансової звітності, і зобов'язаннями, пов'язаними з підзвітністю суб'єкта господарювання. До другої групи включено інший управлінський персонал, під яким розуміють осіб, які несуть адміністративну відповідальність за ведення діяльності суб'єкта господарювання.

МСА 260 дозволяє обговорювати питання, інформацію про які слід повідомляти, з управлінським персоналом належного рівня або з підрозділом внутрішнього аудиту. Наприклад, якщо йдеться про недоліки внутрішнього контролю, то належний рівень управлінського персоналу для обговорення результатів аудиту пов'язаний з відділом внутрішнього аудиту чи особою обізнаною із внутрішнім контролем і вповноваженою вживати виправних заходів з виявлених недоліків внутрішнього контролю. Такі початкові обговорення є визнанням адміністративної відповідальності управлінського персоналу за ведення діяльності суб'єкта господарювання, зокрема за складання фінансової звітності, допомагають уточнити факти й питання і дають змогу управлінському персоналу надати додаткову інформацію та пояснення.

Зміст та перелік інформації, яка повинна в обов'язковому порядку повідомлятися управлінському персоналу в процесі проведення аудиту та на його завершальній стадії, міститься в МСА 260 «Повідомлення інформації з питань аудиту тим, кого наділено найвищими повноваженнями», МСА 265 «Повідомлення інформації про недоліки внутрішнього контролю тим, кого наділено найвищими повноваженнями, та управлінському персоналу», в інших стандартах. Питання, інформацію про які слід повідомляти в обов'язковому порядку, можна узагальнити в так:

- відповідальність аудитора стосовно аудиту фінансової звітності (зокрема, про висловлення думки про фінансову звітність, відсутність вимог до розробки процедур з метою ідентифікації додакових питань, які не передбачені МСА);
- запланований обсяг та час аудиту (може включати опис намірів аудитора щодо оцінювання аудиторського ризику, застосування концепції суттєвості тощо);
- дотримання незалежності аудитора (охоплює запевнення, що аудитор дотримується етичних вимог незалежності; опис всіх відносин між АФ та суб'єктом господарювання, які за професійним судженням аудитора, можна вважати такими, що стосуються незалежності та відповідних застережень, яких було вжито для усунення ідентифікованих загроз незалежності чи зменшення їх прийняттого рівня).
 - значущі результати аудиту;
 - додаткові питання.

Інформацію про відповідальність аудиту та запланований обсяг та час аудиту доцільно повідомляти перед початком виконання завдання з аудиту та включати до змісту листа-зобов'язання, як того вимагає МСА 210 «Узгодження умов завдання з аудиту». Інформацію про незалежність можна включити до листа-зобов'язання або повідомляти окремо.

До питань, обов'язковість розкриття яких слід передбачити, доцільно включити:

- факти, що впливають на дотримання принципу незалежності, які стали відомі в процесі проведення аудиту, та застосовані застережні заходи;
 - результати оцінених ризиків суттєвого викривлення на рівні фінансової звітності, в тому числі внаслідок шахрайства, включно з роллю відповідей на письмові запити, які здійснював аудитор;
- характер, час та обсяг виконаних процедур у відповідь на оцінені ризики за обраними об'єктами, щоб розкрити інформацію про те, в яких випадках аудитор покладався на результати тестів заходів внутрішнього контролю, а в яких виконував процедури по суті;
 - інформацію про ідентифіковане шахрайство або про можливість існування шахрайства за участю управлінського персоналу, працівників, які виконують значні ролі у внутрішньому контролі, або інших працівників;
- недоліки в системі внутрішнього контролю та їх потенційний вплив;
- відмінності між процедурами, які застосовувалися при виконанні цього завдання, та процедурами, які застосовувалися при попередньому аудиті, їх причини;
- порядок застосування концепції суттєвості під час ідентифікації та оцінки ризиків суттєвого викривлення, визначення характеру, змісту, часу й обсягу подальших аудиторських процедур, оцінки впливу не виправлених викривлень (за їх наявності) на фінансову звітність, формулювання думки і

вибору виду аудиторського звіту, зміни розрахованих рівнів суттєвості та причини таких змін;

- якісні аспекти організації обліку суб'єкта господарювання, включно з обліковими політиками, обліковими оцінками та розкриттям інформації у фінансовій звітності;
 - дотримання вимог інших законодавчих і нормативних актів, а в разі виявлення випадків їх недотримання — оцінка їхнього потенційного впливу;
- механізм розгляду управлінським персоналом дотримання принципу безперервності діяльності, ідентифіковані події або умови, які можуть поставити під сумнів здатність суб'єкта господарювання безперервно продовжувати діяльність та їхній вплив;
- факти, що зумовлюють необхідність подання модифікованого аудиторського звіту, їх вплив на вибір виду аудиторського звіту.

2. Порядок повідомлення інформації про недоліки внутрішнього контролю

Прийняття рішення про повідомлення аудитором інформації про недоліки внутрішнього контролю згідно пп. 7—11 МСА 265 «Повідомлення інформації про недоліки внутрішнього контролю тим, кого наділено найвищими повноваженнями, та управлінському персоналу») виконується в такій послідовності:

1. Аудитор має визначити, чи виявив він на основі виконаної аудиторської роботи один чи кілька недоліків внутрішнього контролю. Недолік внутрішнього контролю існує, якщо:

- контроль розроблений, упроваджений і функціонує так, що неможливо своєчасно попередити або виявити та виправити викривлення у фінансовій звітності;
- відсутній контроль, необхідний для своєчасного запобігання або виявлення та виправлення викривлень у фінансовій звітності (п. 6 «б» МСА 265).

2. При ідентифікації одного або кількох недоліків внутрішнього контролю аудитор має визначити, чи становлять вони значні недоліки окремо або у поєднанні. Значний недолік внутрішнього контролю — це недолік або поєднання недоліків внутрішнього контролю, які, за професійним судженням аудитора, є доволі важливими, щоб заслуговувати на увагу тих, кого наділено найвищими повноваженнями (п. «а» МСА 265).

Показниками значних недоліків внутрішнього контролю можуть охоплювати:

- докази неефективних аспектів середовища контролю (наприклад, свідчення того, що значні операції, в яких управлінський персонал фінансове зацікавлений, не перевірялися належним чином; ідентифікація шахрайства управлінського персоналу незалежно від того, чи є воно суттєвим, яке не було попереджене внутрішнім контролем суб'єкта господарювання, незастосування

управлінським персоналом заходів щодо виправлення значних недоліків, інформація про які повідомлялася раніше);

- суттєві викривлення, виявлені за допомогою аудиторських процедур, які не були попереджені або виявлені та виправлені системою внутрішнього контролю;
- необхідність внесення змін у раніше оприлюдненої фінансової звітності, щоб відобразити виправлення суттєвого викривлення внаслідок помилки або шахрайства;
- докази нездатності управлінського персоналу здійснювати нагляд за складанням фінансової звітності.

3. Інформація про значні недоліки внутрішнього контролю має бути своєчасно повідомлена у письмовій формі тим, кого наділено найвищими повноваженнями, а також управлінському персоналу належного рівня відповідальності.

Слід урахувати, що факт повідомлення інформації про значний недолік внутрішнього контролю під час попереднього аудиту не виключає необхідності для аудитора повторити повідомлення інформації, якщо не було вжито виправних заходів. У цьому випадку аудитор може надіслати запит управлінському персоналу або — за потреби — тим, кого наділено найвищими повноваженнями, чому не виправлено значний недолік. Його невикористання, за відсутності логічного обґрунтування, само по собі може становити значний недолік.

4. Інформація про інші недоліки внутрішнього контролю, які за професійним судженням аудитора є незначними, повинна бути повідомлена управлінському персоналу належного рівня відповідальності.

Ця інформація може бути повідомлена й особам, кого наділено найвищими повноваженнями, по-перше, за їх бажанням, якщо вони прагнуть розуміти деталі інших недоліків внутрішнього контролю та бути поінформованими про їх характер; по-друге, якщо аудитор вважатиме прийнятним надати їм таку інформацію.

При виявленні таких недоліків внутрішнього контролю, які не є значними, аудитору не потрібно повторювати інформацію в поточному періоді, якщо у попередньому він повідомляв цю інформацію управлінському персоналу, а управлінський персонал вирішив не виправляти їх через витрати або з інших причин. Проте аудитор може повторно повідомити про такі інші недоліки, якщо відбулася зміна управлінського персоналу.

3. Форми та порядок подання інформації управлінському персоналу

Чітких вимог до оформлення повідомлень міжнародні стандарти аудиту не містять. Форма повідомлення інформації може бути усною чи письмовою, деталізованою чи узагальненою, структурованою чи неструктурованою.

Обов'язковість письмового повідомлення передбачена для подання інформації щодо незалежності, а також про значні результати (пп. 19, 20 МСА 260), недоліки внутрішнього контролю (п. 9 МСА 265) отримані і виявлені під час аудиту.

Письмова форма повідомлення має включати:

- опис недоліків (згрупованих за об'єктами аудиту (окремими рахунками, сегментами фінансової звітності) та рівнем суттєвості);
- пояснення їхнього потенційного впливу (аудитору не потрібно обов'язково визначати цей вплив кількісно);
- пропозиції щодо виправних заходів стосовно недоліків (одразу за її описом);
- пояснення, чи вживав аудитор будь-яких заходів, щоб перевірити, чи запровадив управлінський персонал дії у відповідь.

У цьому випадку наголошено можливість надання інформації спочатку в усній, а потім і в письмовій формі, щоб допомогти управлінському персоналу своєчасно вжити виправних заходів із метою мінімізації ризиків суттєвого викривлення (Д14 МСА 265»).

Якщо інформація повідомляється письмово, то в аудиторській фірмі повинні бути розроблені шаблони письмових звітів або листів-повідомлень управлінському персоналу.

Усі листи-повідомлення з конкретного завдання повинні мати наскрізну нумерацію, яка, наприклад, може включати номер листа-повідомлення та номер договору

Якщо обрано усний варіант, аудитор мусить задокументувати в робочих документах повідомлену інформацію й отримані відповіді, а за певних обставин — залежно від характеру, чутливості та важливості інформації — одержувати від найвищого управлінського персоналу письмові підтвердження щодо будь-якої повідомленої в усній формі інформації з питань аудиту, яка має значення для управління. Тому в аудиторській фірмі повинні бути розроблені зразки документування факту усного повідомлення інформації та отримання відповідей, а також шаблони письмових підтверджень від управлінського персоналу щодо повідомлення їм в усній формі певної інформації.

Розроблення такої документації і методики процесу інформаційного спілкування між аудитором та управлінським персоналом — важливий елемент забезпечення належної якості аудиту та вагома складова системи контролю якості кожної аудиторської фірми.

Формуючи файл аудиторської документації із завдання, аудитор повинен враховувати, що до нього обов'язково слід включити дані про повідомлену інформацію. Якщо повідомлення здійснювалося усно, то аудитор має зазначити зміст цієї інформації, а також коли й кому про неї було повідомлено. Якщо інформація повідомлялася в письмовій формі, до аудиторської документації слід включити копії таких документів (п. 23 МСА 260).

Визначення прийняттого часу повідомлення інформації варіюватиме залежно від обставин завдання. Можливі два варіанти подання такої інформації: одразу при виявленні конкретних питань або на завершальній стадії аудиту.

У міжнародних стандартах аудиту відсутні чіткі рекомендації, але наголошується, що аудитор має вчасно надавати інформацію з питань аудиту,

яка має значення для управління, що повинно дати можливість особам, які відповідають за управління, на вжиття відповідних заходів. Отже, для надання можливості управлінському персоналу вивчити отриману інформацію та зреагувати відповідним чином інформацію слід подавати одразу при її виявленні.

Для забезпечення ефективності процесу аудиту в договорі на проведення аудиту та/або в листі-зобов'язанні, складання якого вимагають міжнародні стандарти аудиту, після обговорення з управлінським персоналом доцільно навести таку інформацію:

- опис форми, в якій буде повідомлятися інформація з питань аудиту, щонає значення для управління;
- зазначення осіб у групі з аудиту, які повідомлятимуть певну інформацію, та відповідних осіб, яким буде повідомлятися така інформація;
- перелік інформації з конкретних питань аудиту, яка має значення для управління і буде повідомлятися управлінському персоналу;
- терміни та порядок її повідомлення.

Механізму інформаційного спілкування між управлінським персоналом та аудитором у процесі проведення аудиту, який регламентований МСА 260 та МСА 265 властиві кілька обмежень:

по-перше, аудитор зобов'язаний повідомляти інформацію лише при виявленні певних відхилень, тому факти дотримання вимог при веденні обліку та підготовці фінансової звітності не повідомляються;

по-друге, інформацію слід повідомляти в такі терміни, щоб особи, які відповідають за управління, могли вжити відповідних заходів, тому наявність значної кількості листів, які могли бути подані управлінському персоналу в різні дати, не дає йому змоги скласти цілісне уявлення про факти, виявлені аудитором;

по-третє, не передбачена обов'язковість повідомлення інформації про процес аудиту, застосовані методи та процедури, що не сприяє забезпеченню поінформованості про сутність аудиту та адекватному сприйнятті його результатів.

Тому доцільним є подання узагальненого листа-повідомлення для суб'єктів, яких наділено найвищими повноваженнями, хоча б для завдань з обов'язкового аудиту, в якому має бути розкрита інформація стосовно процесу та результатів аудиту, навіть якщо аудитор вважає, що в конкретному випадку політика та процедури суб'єкта господарювання повністю відповідають встановленим вимогам. При виборі назви такого документа не слід застосовувати термін «звіт», щоб у свідомості користувачів він не плутався з офіційним аудиторським звітом (звітом незалежного аудитора). Можна скористатися назвою, яку запропоновано в МСА 230 «Робоча документація – резюме або меморандум про завершення аудиту».

Звіт про результати проведення аудиту, на відміну від публічного Аудиторського звіту, є суворо конфіденційним документом. Передавати його замовникові не рекомендується електронною поштою (хоча електронна версія

зазвичай клієнту надається), бандероллю або кур'єром, а лише особисто в руки особи, наділеної найвищими повноваженнями.

Підсумкові документи разом з поточними документами після завершення аудиторської перевірки формують остаточний аудиторський файл. Міжнародний стандарт аудиту 230 «Аудиторська документація» радить зберігати цей файл упродовж п'яти років. Проте більшість аудиторських фірм продовжують термін зберігання підсумкових документів до десяти і більше років, забезпечивши відповідні умови їх зберігання