

МІНІСТЕРСТВО ВНУТРІШНІХ СПРАВ УКРАЇНИ
Харківський національний університет внутрішніх справ
Сумська філія
Кафедра соціально-економічних дисциплін

ТЕКСТ ЛЕКЦІЇ
з навчальної дисципліни «Аудит»
вибіркових компонент
освітньої програми першого (бакалаврського) рівня вищої освіти

081 Право (право)

за темою – «Аудиторські докази та робочі документи аудитора»

Суми 2024

ЗАТВЕРДЖЕНО

Науково-методичною радою
Харківського національного
університету внутрішніх справ
Протокол від 14.08.2024 № 8

СХВАЛЕНО

Вченою радою Сумської філії
Харківського національного
університету внутрішніх справ
Протокол від 08.07.2024 № 8

ПОГОДЖЕНО

Секцією Науково-методичної ради
ХНУВС з гуманітарних та соціально-
економічних дисциплін
Протокол від 13.08.2024 № 7

Розглянуто на засіданні кафедри соціально-економічних дисциплін
Протокол від 25.06.2024 № 23

Розробник:

доцент кафедри соціально-економічних дисциплін Сумської філії ХНУВС, кандидат економічних наук Парфентій Л.А.

Рецензенти:

1. Доцент кафедри бухгалтерського обліку та оподаткування Навчально-наукового інституту бізнесу, економіки та менеджменту Сумського державного університету, кандидат економічних наук, доцент Кравченко О.В.
2. Завідувач кафедри юридичних дисциплін Сумської філії Харківського національного університету внутрішніх справ, доктор юридичних наук, доцент Панасюк О.В.

План лекції

1. Аудиторські докази та їхні види.
2. Прийоми та процедури отримання аудиторських доказів.
3. Використання роботи інших фахівців.
4. Поняття про робочі документи аудитора та їхня класифікація.
5. Порядок використання та зберігання робочих документів аудитора.

Література:

Нормативна:

1. Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність [Електронний ресурс] : Закон України від 21 грудня 2017 року № 2258-VIII / Верховна Рада України. – Режим доступу : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2258-19>. – Законодавство України.

Основна:

2. Аудит [Текст] : навч. посіб. / Жидеєва Л. І., Колісник О. П., Салямон-Міхєєва К. Д. ; Ун-т держ. фіск. служби України. - Ірпінь : Ун-т ДВС України, 2019. - 311 с.
3. Бутинець Ф.Ф. Аудит: Підруч. для студ. спеціальності «Облік і аудит» вищих навч. закл. – 3-тє вид., доп. і перероб. – Житомир: Рута, 2005.-512с.
4. Ватуля І.Д., Канцедаль Н.А., Пономаренко О.Г. Аудит: Практикум: Навч. посібник. – К.: Центр учбової літератури, 2007. -304с.
5. Гуцайлюк З.В., Мех Я.В., Щирба М.Т. Аудит (теорія, методика, збірник завдань). – Тернопіль: Економічна думка, 2002. – 190 с.
6. Добровольська, В. В. Аудит за оновленим законодавством України [Текст] / В. В. Добровольська // Правові горизонти. – 2018. – № 10. – С. 33-39.
7. Загородній А.Г., Корягін М.В., Єлісєєв А.В., Полякова Л.М. Аудит: теорія і практика: Навч. посібник – Львів: Вид-во нац ун-ту "Львівська політехніка", 2004. – 453с.
8. Каменська Т. Розгляд питань, що стосуються шахрайства при аудиторській перевірці / Т. Каменська // Бухгалтерський облік і аудит. - 2015. - № 6. - С. 2-9. - Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/boau_2015_6_2.
9. Кулаковська Л.П. Основи аудиту: Навч. посібник. – Житомир: ЖІТІ, 2000. – 608с.
10. Потриваєва, Н. В. Внутрішній аудит як ефективний метод управління підприємством [Текст] / Н. В. Потриваєва, А. С. Біленко // Глобальні та національні проблеми економіки. – 2018. – № 23. – С. 691-694.
11. Пшенична А.Ж. Аудит. Навчальний посібник. – К.: Центр учбової літератури, 2008. – 320 с.
12. Рядська В.В., Петраков Я.В. Аудит. Навч. пос. - К.: Центр учбової літератури, 2008. - 416 с.
13. Савченко В.Я. Аудит: Навч. посібник. - К.: КНЕУ, 2002. – 322с.

14. Слободяник, Ю. Б. Внутрішній аудит [Текст] : навч. посіб. / Ю. Б. Слободяник, Л. В. Зварич ; за ред. Ю.Б. Слободяник. – Суми : Фабрика друку, 2018. – 340 с.
15. Суха, О. Р. Аудит [Текст] : навч. посіб. / О. Р. Суха. – Львів : Новий Світ-2000, 2019. – 284 с.
16. Утенкова К. О. Аудит: Навчальний посібник. – К.: Алерта, 2011. – 408 с.

Допоміжна:

17. Антонюк, О. Р. Вектори розвитку системи контролю якості надання аудиторських послуг в Україні [Текст] / О. Р. Антонюк // Глобальні та національні проблеми економіки. – 2018. – № 21. – С. 631-634.
18. Білуха М.Т., Микитенко Т.В. Фінансовий контроль: теорія, ревізія, аудит: Підручник. – К.: Українська академія оригінальних ідей, 2005. – 888с.
19. Верига Ю.А., Пшенична АЖ. Процедури документальної перевірки аудиту нематеріальних активів / Розвиток системи обліку, аналізу та аудиту в Україні: традиції, проблеми, перспективи// Зб. наук, праць Державної академії статистики, обліку та аудиту. – К., 2004 – 250 с.
20. Виговська Н.Г. Класифікація суб'єктів фінансового контролю // Регіональні перспективи. – 2003. - №2-3.- С.92 - 94.
21. Виноградова М. О. Аудит [текст] : навч. посіб. / М. О. Виноградова, Л. І. Жидєєва – К. : «Центр учбової літератури», 2014. – 656 с.
22. Голуб Л. О. Оцінка аудиторського ризику та тестування засобів контролю фінансової діяльності підприємства / Л. О. Голуб // Наукові праці МАУП. - 2014. - Вип. 42. - С. 207-214. - Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Nrmaup_2014_3_37.
23. Давидов Г.М. Аудит: Навч. посібник - 2-ге вид., перероб. і доп. – К.: Т-во Знання, КОО, 2001, – 363с.
24. Долбнєва, Д. В. Сучасний стан і напрями удосконалення аудиторської діяльності в умовах європейської інтеграції України та застосування міжнародних стандартів [Текст] / Д. В. Долбнєва // Економіка та держава. – 2018. – № 2. – С. 72-76.
25. Дорош Н.І. Аудит: методологія і організація. – К.: Т-во "Знання", КОО, 2001, – 402с.
26. Зубілевич С.Я., Голов С.Ф. Основи аудиту. – К.: Ділова Україна, 1996.- 375с.
27. Івахненко С.В. Інформаційні технології в організації бухгалтерського обліку та аудиту: Навч. посіб. – К.: Знання-Прес, 2003. -349с.
28. Петрик О. Аудиторський висновок і його види // Бухгалтерський облік і аудит. – 2005. – №2. – С.56-62.
29. Рудницький В. Внутрішній аудит: методологія, організація. – Тернопіль: Економічна думка, 2000. – 104с.

Текст лекції

1. Аудиторські докази та їхні види

Під час одержання аудиторських доказів процедурами перевірки на суттєвість аудитор повинен оцінити розмір достатності та належності аудиторських доказів, одержаних шляхом таких процедур, разом з будь-якими даними, визначеними в результаті тестів систем бухгалтерського обліку та контролю, для обґрунтування тверджень фінансової звітності.

Твердження фінансової звітності — це твердження керівництва (чи то ясно висловлені чи навпаки), втілені у фінансовій звітності. Вони можуть бути поділені на такі категорії:

- наявність: актив чи пасив існує на конкретну дату;
- права і обов'язки: актив чи пасив належить підприємству на певну дату;
- факт події: факт того, що була здійснена операція чи подія, пов'язана з підприємством у конкретний період;
- повнота: не існує не відображених в обліку активів, пасивів, суттєвих операцій чи подій або інших нерозкритих позицій;
- оцінка: оцінка активів і пасивів зроблена правильно, і вони відображені в усіх суттєвих аспектах в обліку за правильною вартістю;
- вимір: операція чи інша подія в повному обсязі відображена в обліку, а надходження й видатки відображені у відповідному періоді;
- представлення і розкриття: позиція фінансової звітності розкрита, класифікована і описана згідно з правилами її підготовки.

У зв'язку з цим аудитору необхідно отримати докази того, що керівництво підприємства, яке перевіряється, знає міру своєї відповідальності за надання аудитору достовірної фінансової звітності, складеної з урахуванням вимог українського законодавства, і що керівництво підтверджує її достовірність і повноту. Подібні докази аудитор може одержати шляхом співбесіди з членами ради директорів клієнта та отримання від них запевнювального листа.

Аудиторські докази збираються по кожній окремій категорії тверджень, і наявність однієї з них не може компенсувати відсутність іншої.

Відповідно до МСА 500 "Аудиторські докази" аудиторські докази - це інформація, одержана аудитором для формування аудиторського звіту.

Докази отримують шляхом застосування фізичних оглядів, підтверджень залишків на рахунках бухгалтерського обліку, аналізу документів, отриманих від підприємств, третіх осіб, аналітичних досліджень за минулі роки, майбутніх періодів та усної інформації осіб підприємства, організацій, установ.

Аудиторські докази та їх зміст залежать від способів отримання і поділяються на такі види:

- внутрішні - інформація, отримана від клієнта (підприємства, що перевіряється) в усній чи письмовій формі;
- зовнішні - інформація, отримана від третіх осіб у письмовій формі;
- змішані - інформація, отримана від клієнта в усній чи письмовій формі і підтверджена третіми особами в письмовій формі.

Відповідно до правил подання інформації аудиторські докази поділяють на прямі та непрямі.

Прямі докази - це докази, які безпосередньо підтверджують певні факти господарської діяльності або спростовують їх.

Непрямі докази - це інформація, що прямо не вказує на конкретні обставини, але може перебувати з ними у взаємодії. Наприклад, надійність системи внутрішнього контролю може бути непрямим доказом відсутності значних помилок у фінансовій звітності.

За характером одержання аудиторські докази поділяють на візуальні, документальні та усні.

При оцінці надійності доказів варто враховувати чотири правила:

- 1) докази, отримані із зовнішніх джерел, надійніше отриманих із внутрішніх джерел;
- 2) докази, отримані із внутрішніх джерел, більш надійні, якщо системи бухгалтерського обліку й внутрішнього контролю ефективні;
- 3) докази, зібрані аудитором, надійніше доказів, наданих суб'єктом;
- 4) докази у формі документів і письмових заяв надійніше заяв, представлених в усній формі.

Аудиторські докази більш переконливі, якщо вони отримані з різних джерел, мають різний зміст і при цьому не суперечать один одному. І навпаки, якщо аудиторські докази, отримані з одного джерела, не відповідають доказам, отриманим з іншого, аудитор повинен визначити додаткові процедури для з'ясування причин такої невідповідності. Якщо є серйозні сумніви із приводу істотного затвердження, аудитор повинний одержати достатні й доречні докази для усунення таких сумнівів. Якщо це не вдається, то він повинний виразити умовно-позитивну думку або відмовитися від вираження думки.

Формуючи аудиторський звіт, аудитор не здійснює суцільної перевірки всієї інформації, а визначає тільки основні її елементи, що характеризують стан діяльності підприємства. Важливо, що аудитор повинен одержати аудиторські докази стосовно кожного суттєвого твердження фінансової звітності. На висновки аудитора впливають:

- аудиторська оцінка характеру й величини невід'ємного ризику на рівні фінансової звітності й на рівні сальдо рахунків;
- характер систем бухгалтерського обліку, системи внутрішнього контролю й оцінка ризику коштів контролю;
- істотність статті або статей, що перевіряються;
- попередній досвід;
- результати аудиторських процедур, у т.ч. по виявленню шахрайства;
- джерела й достатність наявної інформації.

У цілому ж аудиторські докази повинні відповідати ряду вимог, зокрема таким як: необхідність, достатність, обґрунтованість, правильність.

Необхідність доказів встановлюється на підготовчому етапі, тобто відбувається визначення кола необхідних для складання аудиторського звіту доказів.

Під достатністю доказів розуміють той обсяг інформації, яка необхідна для визначення стану об'єкта аудиту.

Обґрунтованість аудиторських доказів забезпечується за умови, що вони містять дані, наведені в первинних документах і звітах, облікових регістрах і звітності тощо, зміст яких підтверджується підписами конкретних виконавців.

Правильність доказів передбачає, що в них мають бути наведені всебічно (формально, арифметично, логічно тощо) перевірені аудитором дані.

У ході одержання аудиторських доказів може використовуватись тестування засобів контролю, а також проводиться аудиторські перевірки по суті.

Тестування засобів контролю — тестування, проведені з метою одержання аудиторських доказів, що характеризують ефективність функціонування систем бухгалтерського обліку й систем внутрішнього контролю.

Процедури перевірки по суті — це процедури, які виконуються з метою одержання достатніх аудиторських доказів для виявлення істотних фальсифікацій у фінансовій звітності.

Тестування засобів контролю проводиться для підтвердження оцінки ризику системи внутрішнього контролю, а процедури по суті — для перевірки даних, на підставі яких підготовлена фінансова звітність.

Достовірні докази мають бути доречними. Наприклад, аудитор, перевіряючи своєчасність виплати заробітної плати згідно з платіжною відомістю, та провівши тестування з цієї процедури, встановив, що в окремих випадках суми депонованої заробітної плати не були своєчасно віднесені бухгалтером на рахунок 662 "Розрахунки з депонентами", а зроблені некоректні бухгалтерські проводки. Цей доказ свідчить про недостовірність ф. №3 "Звіт про рух грошових коштів". У цьому випадку стосовно однієї мети докази будуть доречними, стосовно іншої - ні, оскільки сутність доречності визначається метою аудиту.

Таблиця 5.1 - Перелік факторів, що впливають на достовірність доказів

Незалежність джерела інформації	Зовнішні джерела інформації є більш надійними, ніж внутрішні. Так, підтвердження інформації від третіх осіб більш достовірне ніж інформація, яка зафіксована в документах підприємства (отримання грошових коштів у банку для видачі їх підзвітній особі)
Ефективність внутрішнього контролю	При ефективній системі внутрішнього контролю у клієнта докази теж є більш надійними
Кваліфікація аудитора	Інформація, отримана аудитором у результаті фактичної перевірки, є більш ефективною, ніж та, яку одержують допоміжними методами
Оцінка інформації наданої особами	Докази, надані особами, можна вважати надійними у випадку, коли вони надані особами, що мають достовірні свідчення. У випадку, коли аудитор не має достатньої кваліфікації і знань, докази, зібрані ним, можуть бути недостатньо достовірними
Ступінь об'єктивності	До об'єктивної інформації необхідно віднести об'єктивну інформацію: це підтвердження залишків по рахункам дебіторів, кредиторів, банківської виписки тощо
Достатність	Розмір вибірки, що встановлюється аудитором, буде важливим, коли аудитор визначає достатність (кількість) зібраних ним свідчень

Своєчасність	Коли аудиторські докази відповідають здійсненню фактів, вони будуть більш достовірними
Об'єднаний ефект	Переконливість доказів можна оцінити лише після загальної оцінки достовірності, достатності і своєчасності

Залежно від змісту об'єкта контролю аудитор вибирає відповідні джерела інформації, які дають повну характеристику об'єкта, що досліджується:

- дані первинних документів, в яких відображається зміст відповідних господарських операцій або первинних звітів, де наведено узагальнені дані про об'єкт контролю за певний період часу;
- облікові реєстри, в котрих узагальнюється та накопичується інформація з відповідних первинних документів і звітів у розрізі їх економічного змісту;
- головна книга – реєстр синтетичного обліку, де відображаються залишки на початок і кінець звітного періоду та обіг по дебіту й кредиту відповідного рахунку;
- фінансова звітність;
- плани, кошториси, калькуляції, розпорядчі документи;
- матеріали перевірок і ревізій, проведених державними контролюючими органами;
- матеріали внутрішньогосподарського контролю підприємства, в тому числі за результатами позапланових перевірок та інвентаризацій;
- дані, отримані аудитором при проведенні документального і фактичного контролю;
- письмові та усні свідчення працівників підприємства.

Усі отримані докази обов'язково мають бути задокументовані, тобто відображені в робочих документах аудитора.

2. Прийоми та процедури отримання аудиторських доказів

Відповідно до МСА 500 "Аудиторські докази" існують наступні процедури одержання доказів:

1. Інспектування - перевірка записів, документів або матеріальних активів. У ході інспектування можна одержати аудиторські документальні докази різного ступеня надійності:

- створені третіми сторонами й перебувають у них;
- створені третіми сторонами, але перебувають у суб'єкта;
- створені суб'єктом і перебувають у нього.

2. Спостереження - вивчення процесів або процедур, виконуваних іншими особами.

3. Запити і підтвердження - пошук і одержання інформації в обізнаних осіб у межах або за межами суб'єкта.

4. Підрахунок - перевірка точності арифметичних розрахунків або виконання самостійних розрахунків.

5. Аналітичні процедури - аналіз значимих показників і тенденцій.

Для отримання аудиторських доказів залежно від змісту об'єктів аудиту та умов їх дослідження використовують загальноприйняті та спеціальні прийоми документального і фактичного контролю.

Основними прийомами фактичного контролю є такі: інвентаризація, контрольний замір, зважування, експертна оцінка, спостереження на місцях, контрольний запуск сировини на виробництво.

Інвентаризація - це прийом перевірки фактичного стану підконтрольних об'єктів, що використовується для встановлення відповідності облікових показників про стан та якість об'єктів фактичній їх наявності та якості. Проводиться інвентаризація за допомогою таких технічних прийомів, як огляд, підрахунок, обмір, зважування тощо.

Контрольний замір (зважування) - прийом фактичного контролю, який застосовується під час перевірки виконаних робіт, фактичного контролю обсягів виробництва тощо.

Експертна оцінка застосовується для отримання доказів правильності складання проєктно-кошторисної документації, планів, графіків тощо; для визначення якості виготовленої (одержаної) продукції, виконаних робіт, наданих послуг тощо. З цією метою залучають експерта, висновок якого використовують як аудиторський доказ.

Прийом спостереження (обстеження) на місцях застосовується аудитором для отримання ряду доказів таких, як підтвердження готовності побудованих об'єктів, основних засобів після ремонту; дотримання певних інструкцій щодо зберігання, оприбуткування, вивозу матеріальних цінностей тощо.

Контрольний запуск сировини і матеріалів на виробництво застосовується з метою отримання доказів про правильність застосування норм витрат продукції, сировини, матеріалів на виробництво.

У процесі контролю господарських операцій перевіряють їх достовірність, законність і доцільність на основі документів, у яких вони знайшли відображення.

При цьому, під законністю розуміють відповідність змісту господарських операцій чинному законодавству.

Доцільність господарських операцій - це їх спрямованість на виконання завдань, які стоять перед підприємствами за умов дотримання законності.

Достовірність господарських операцій встановлюється під час подальшої перевірки документів.

Документальний контроль здійснюють за формою і змістом, зустрічною перевіркою операцій, взаємним контролем операцій і документів, аналітичними і логічними прийомами.

Для встановлення юридичної сили первинного документа перевіряють наявність таких реквізитів:

- найменування документа та його коду;
- дати складання;
- змісту господарської операції;
- вимірників господарської операції (у кількісному і вартісному вираженні).

Перевіряють справжність підписів, звірених із зразком, що є у бухгалтерії, наявність штампів і печаток, розписок про одержання цінностей тощо.

Контролюють також наявність усіх додатків до первинних документів, підстав на відпуск цінностей, специфікацій, доручень.

Одночасно перевіряють доброякісність документа, тобто його достовірність.

Крім того, виявляють випадки необґрунтованих виправлень, підчищення, зміни кількості, ціни і суми у документах на відпуск цінностей аудиторської операції, наявність інформаційного її відображення і правильність кодування показників для машинної обробки інформації, обґрунтованість цін, застосування кількісних вимірників цінностей і операцій, закріплення матеріальної відповідальності за одержані цінності тощо.

В окремих випадках, якщо виникають сумніви щодо достовірності змісту господарської операції, зафіксованої у документі, аудитор може застосовувати метод службового розслідування - викликати осіб, які брали участь в оформленні документа, уточнити його достовірність, а в разі потреби вимагати від цих осіб пояснення в письмовій формі.

Достовірність операції, зафіксованої у документі, контролюють також зустрічною перевіркою документів. Цей спосіб використовується, як правило, тоді, коли у здійсненні операції, відображеної у документі, брала участь інша організація або інший підрозділ одного об'єднання, підприємства. Зустрічна перевірка дає можливість виявити факти часткового або повного неоприбуткування матеріальних цінностей на підприємстві, одержаних від постачальників або з оптових баз.

Взаємний контроль операцій здійснюють аналогічно зустрічній перевірці документів, але при цьому досліджують документи по них.

При перевірці первинних документів за формою у процесі контролю встановлюють дотримання нормативних актів, згідно з якими забороняється приймати до виконання і оформлення документи з операцій, що суперечать законодавству та встановленому порядку приймання, збереження та витрачання коштів, товарно-матеріальних і інших цінностей. Крім того, контроль за формою дає змогу виявити первинні документи, які мають позначення, що свідчать про використання їх в обліку господарських операцій раніше, тобто повторно, при ручній обробці - дати запису в обліковому реєстрі, при машинній - відбитка штампа контролера, відповідального за обробку.

Перевірка документів за змістом полягає у ретельній оцінці змісту документа - відповідності характеру відображених у ньому господарських операцій, які здійснювалися на підприємстві. При цьому перевіряють необхідність виконання господарської операції, чи не є вона результатом приховування нестачі цінностей або інших зловживань і порушень нормативно-правових актів.

Аналітична перевірка документів поєднується з використанням обліково-обчислювальних і логічних процедур. При цьому аналітично перевіряють правильність застосування цін на конкретні товари, матеріали, розрахунки природних втрат, створення різних фондів за допомогою обліково-обчислювальних процедур щодо перевірки арифметичних операцій (таксування, підбиття підсумків тощо), відображених у первинних документах, облікових реєстрах і машинограмах.

Логічний спосіб перевірки документів поєднують з процедурами нормативно-правового регулювання правильності відображення операцій на рахунках бухгалтерського обліку, обґрунтованості фондоутворюючих показників, додержання законодавства щодо операцій, відображених у документах. Цей спосіб широко застосовують при контролі цін на реалізовані товари, використанні машин і обладнання, а також у випадках, коли у документах немає даних про їхні техніко-

експлуатаційні характеристики. Перевірка документів може бути здійснена суцільним або вибіркоvim способами.

Існуючі методи аудиторської вибірки можна поділити на статистичні та нестатистичні.

Статистичні методи вибірки базуються на припущенні, що кожна одиниця сукупності має наперед відому (хоча і не обов'язково однакову) ймовірність бути вибраною під час тестування.

Найчастіше використовуються такі статистичні методи:

- вибір випадковим способом означає, що кожна одиниця сукупності має однакову ймовірність бути обраною. При цьому одиниці із сукупності вибираються випадковим способом, із можливим використанням таблиці випадкових чисел;

- у разі використання систематичної вибірки одиниці із сукупності вибираються через певні однакові інтервали. Величина цього інтервалу визначається діленням кількості одиниць у сукупності на розмір вибірки, яку необхідно зробити;

- багатоступенева вибірка означає кількаразове проведення вибірки на різних рівнях. Прикладом багатоступеневої вибірки може бути вибір кількох сальдо рахунків бухгалтерського обліку, які необхідно підтвердити, з наступним відбором кількох рахунків-фактур чи накладних для кожного рахунку.

Що стосується нестатистичних (довільних) методів вибірки, то у разі їх застосування ймовірність кожної одиниці сукупності бути обраною для тестування наперед невідома. Тому застосовуючи нестатистичні методи вибірки, аудитор має бути впевненим, що обрані ним для тестування одиниці сукупності є справді типовими для цієї сукупності.

3. Використання роботи інших фахівців

Під час проведення аудиту, враховуючи обсяг перевірки, термін, основні завдання та специфіку перевірки, основний аудитор може використовувати результати роботи інших фахівців: іншого аудитора, внутрішнього аудитора та експертів.

Необхідні поняття й рекомендації щодо використання в роботі аудиторів компонентів (підрозділів, філій і ін.) приводяться у МСА 600 «Особливі положення щодо аудитів фінансової звітності групи (включаючи роботу аудиторів компонентів)».

Головний (основний) аудитор - це аудитор, відповідальний за підготовку звіту про фінансову звітність суб'єкта у випадку, коли така звітність включає інформацію з компонентів, що перевіряється іншим аудитором.

До питань компетенції основного аудитора відносять такі питання:

- суттєвість конкретних позицій частини фінансової звітності підприємства, яка перевіряється основним аудитором;

- рівень поінформованості основного аудитора про стан справ у підрозділах підприємства;

- рівень ризику існування суттєвих перекручень фінансової звітності структурних підрозділів підприємства, що перевіряється іншим аудитором;

- питання про проведення основним аудитором додаткових процедур, які передбачаються цим нормативом, стосовно підрозділів підприємства, які

перевіряються іншим аудитором, у випадку, коли більшу частину роботи виконує основний аудитор.

Інший аудитор - це особа, що перевіряє фінансову інформацію, представлену компонентами й включену у фінансову звітність суб'єкта. Цей аудитор відповідає за підготовку звіту за фінансовою інформацією компоненти, включеної у звітність, що перевіряється головним аудитором. Він є неосновним аудитором, котрий несе відповідальність за зміст фінансової інформації, яка включена у поточну фінансову звітність підприємства, що її перевіряє.

Основному аудитору необхідно провести ряд заходів для отримання достатніх аудиторських доказів того, що результати роботи іншого аудитора відповідають меті аудиту та поставленим перед ним завданням.

Основному аудиторові слід проінформувати іншого аудитора про:

- вимогу незалежності відносно суб'єкта та компонента;
- вимоги обліку, аудиту й звітності;
- використання результатів його роботи й координації їхньої спільної діяльності на початковому етапі аудиту.

Із приводу перших двох вимог необхідно одержати від іншого аудитора письмові заяви, що підтверджують їхнє дотримання.

У разі, якщо результати роботи іншого аудитора не можуть бути використані при складанні аудиторського звіту, і основний аудитор не може провести необхідну кількість додаткових процедур відносно фінансової інформації про діяльність підрозділу, що перевірявся іншим аудитором, основному аудитору необхідно скласти аудиторський звіт, в якому висловлюється фундаментальна невпевненість, або офіційно відмовитися від надання аудиторського звіту з причини значних обмежень аудиту.

Основний аудитор може використати результати роботи внутрішнього аудитора. Але він повинен оцінити і перевірити його діяльність, щоб підтвердити відповідність роботи внутрішнього аудитора завданням зовнішнього аудиту підприємства.

Під час проведення аудиторської перевірки аудитор разом із клієнтом або без нього може отримати аудиторські докази щодо фінансової звітності підприємства, зроблені у формі висновків і оцінок шляхом використання роботи та звітів експертів, як безпосередніх співробітників аудиторської фірми, так і експертів інших підприємств.

Експерт - фізична особа або підприємство, що володіє спеціальними знаннями, має освіту і досвід у галузі діяльності, яка відрізняється від аудиторської і бухгалтерської.

Експерт може надати аудитору докази з таких основних питань:

- оцінка конкретної позиції активів, наприклад, вартості землі або будівель, незавершеного будівництва, вартості споруд і машин; картин живопису та скульптури;
- визначення кількості та фізичної вартості активів, кількості або складу сировини, палива, корисних копалин, що знаходяться на зберіганні в цистернах, камбузах, сховищах;
- визначення реальної залишкової вартості обладнання та машин;

– визначення ринкової вартості спеціальних технологій та методологій виробництва;

– визначення обсягу виконаних робіт (незавершене будівництво) або оцінка вартості роботи, що буде виконана за контрактом;

– юридичний висновок стосовно відповідності вимогам українського законодавства окремих положень укладених договорів.

Під час залучення до роботи експерта аудитор повинен оцінити його професійну компетентність та об'єктивність.

Експерту необхідно мати:

1) відповідну кваліфікацію, що підтверджується атестатом, дипломом, посвідченням;

2) документ, що підтверджує право займатися відповідним видом діяльності (сертифікат, ліцензія на право займатися такою діяльністю);

3) достатній досвід і професійну репутацію.

Об'єктивність експерта стосовно підприємства, що буде перевірятися, пов'язана з його незалежністю від цього підприємства. Існує ймовірність того, що незалежність експерта буде порушуватися з причини того, що він:

а) працює на підприємстві, яке перевіряється;

б) має якусь матеріальну залежність від підприємства, тобто володіє цінними паперами підприємства, що можуть принести йому дивіденди.

4. Поняття про робочі документи аудитора та їхня класифікація

Аудитор повинен документально оформити інформацію, яка є важливою з огляду формування аудиторських доказів на підтримку аудиторської думки, а також доказів того, що аудиторська перевірка виконується у відповідності до МСА.

Згідно із МСА 230 "Аудиторська документація" термін "документація" означає матеріали (робочі документи), підготовлені аудитором (і для аудитора), або одержані ним у зв'язку з проведенням аудиторської перевірки та зберігаються в нього.

Робочі документи можуть бути у формі даних на папері, плівці, електронних або інших носіях.

Робочі документи:

а) допомагають планувати та проводити аудиторську перевірку;

б) допомагають здійснювати нагляд і перевірку аудиторської роботи;

в) містять аудиторські докази, отримані в результаті проведеної аудиторської роботи, на підтримку думки аудитора.

Основною метою підготовки робочих документів є підтвердження того, що аудит був проведений відповідно до прийнятих принципів аудиту (рис. 5.1). Якщо виникає потреба, аудитор повинен продемонструвати контролюючим органам і в суді, що аудит був добре спланований і відповідним чином контролювався, що зібрані свідчення достовірні, достатні і своєчасні, і що аудиторський звіт відповідає результатам перевірки.

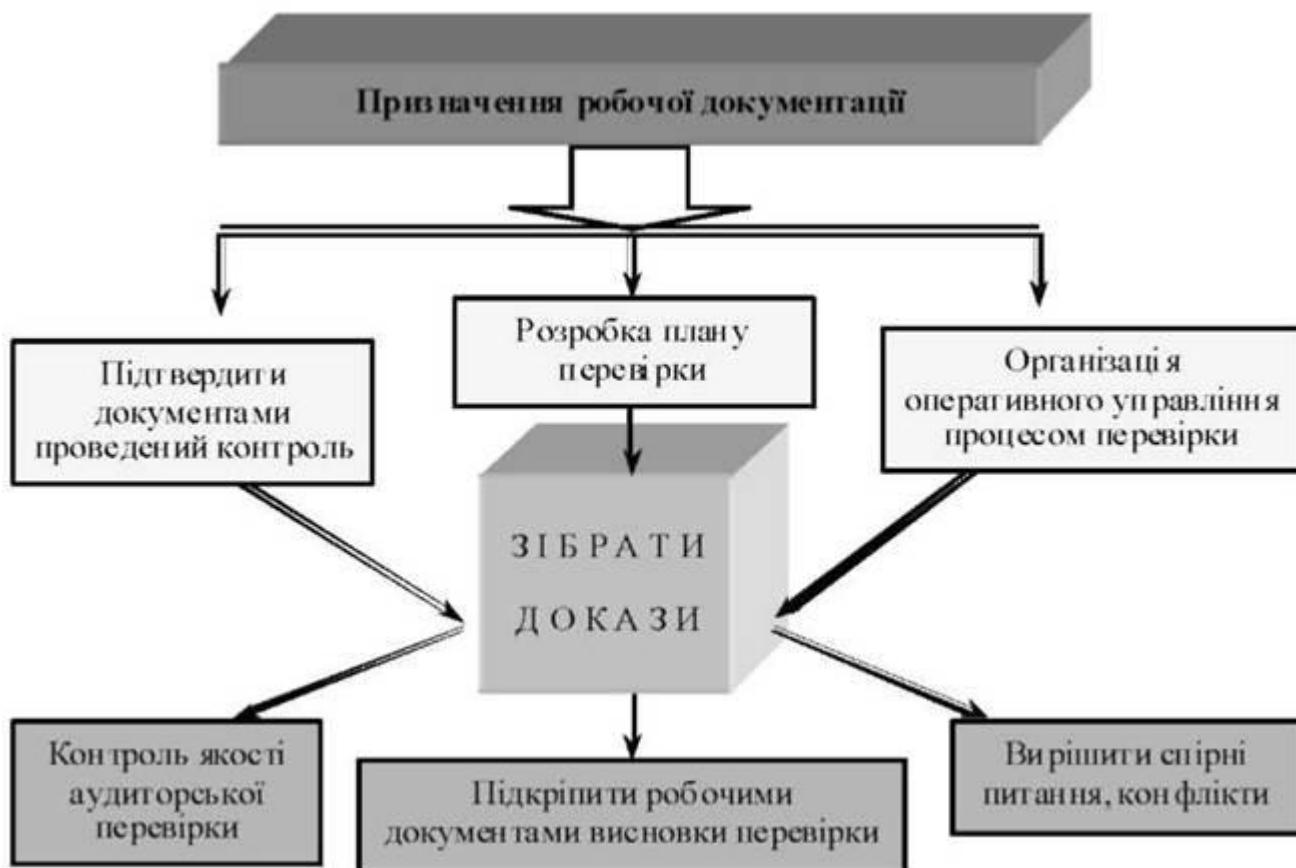


Рисунок 5.1 - Призначення робочої документації

Як відмічається у МСА 230 "Аудиторська документація" аудитор повинен готувати робочі документи, достатньо повні та детальні для забезпечення загального розуміння аудиторської перевірки. Однак аудитор повинен документувати не кожне спостереження або розгляд, а лише ті з них, які він вважає важливими з його суб'єктивної оцінки.

Він також повинен відображати у робочих документах інформацію щодо планування аудиторської роботи, характеру, часу та обсягу виконаних аудиторських процедур, їх результатів, а також висновків отриманих аудиторських доказів.

Склад, кількість і зміст документів, які входять до робочої документації аудиту, визначаються аудиторською фірмою самостійно.

Аудитору важливо визначити форму та зміст робочих документів, на які впливають такі чинники:

- характер аудиторського завдання (тобто аудит, супутні аудиту послуги, узгоджені процедури, завдання органів судово-бухгалтерської експертизи тощо);
- форма (вид) аудиторського звіту (безумовно-позитивний, умовно-позитивний, негативний, відмова від думки; наприклад, при умовно-позитивному чи негативному висновках слід дати поширене документальне підтвердження висловленої думки, аргументувати її доказовою інформацією);
- характер та складність бізнесу клієнта (аудит великих компаній, які мають філії, дочірні підприємства, включають різні види діяльності (виробництво, торгівля, послуги), вимагає складання значно більшої кількості робочих документів, ніж, наприклад, при перевірці підприємств малого бізнесу);

- організація та стан систем бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю підприємства (чим нижчий рівень аудиторського ризику при оцінці систем бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю і висловленні певної довіри до них, тим меншу кількість аудиторських процедур можна здійснити і тим менше складається документів, і навпаки);

- необхідність (за певних умов) залучати до проведення аудиту асистентів аудитора та контролювати і перевіряти їхню роботу (асистенти повинні досить детально описувати виконані ними процедури згідно з отриманим письмовим завданням від аудитора);

- конкретні методи і прийоми, які використовуються в процесі аудиту (наприклад, вибіркова чи суцільна перевірка; аудит здійснюється вручну чи у комп'ютерному середовищі і т. д.).

Робочі документи складаються й систематизуються так, щоб вони відповідали обставинам і потребам аудитора при кожній конкретній аудиторській перевірці. Використання стандартизованих робочих документів (наприклад, контрольних листків, зразків листів, стандартної організації робочих документів) може збільшити ефективність їх підготовки і перевірки.

Відповідальність за складання кожного документа повинна бути персоніфікована. Найбільш коректним представляється сходишковий підхід до розподілу такої відповідальності.

Безпосередній виконавець - аудитор, який формує вибірку і збирає інформацію, що характеризує об'єкт перевірки, може відповідати за якість змісту робочих документів, повноту збору інформації, її достатність для висновків за результатами аудиту.

Керівник аудиторської перевірки може нести відповідальність за визначення об'єктів аудиту, обсягу вибірки, здійснення контролю за повнотою даних в робочих документах, створених аудиторами в процесі перевірки.

Відповідальність за правильне оформлення поточних і постійних блоків інформації доцільно перекласти на працівника, який контролює встановлену всередині організації форму надання документів.

Робочі документи повинні містити такі відомості:

- методика, що застосовувалась;
- використані тести;
- одержану інформацію;
- висновки.

Згідно з МСА 230 до складу робочих документів входять:

1. Інформація, що стосується розуміння суб'єкта господарювання та його середовища включно із внутрішнім контролем, наприклад:

- інформація, яка стосується правової форми та організації структури суб'єкта господарювання;
- копії важливих юридичних документів, угод, протоколів або витяги з них;
- інформація щодо галузі промисловості, економічного та законодавчого середовища, в якому діє суб'єкт господарювання.

2. Докази процесу планування, включаючи програми аудиту та будь-які зміни до них;

3. Докази розгляду аудитором роботи внутрішнього аудиту і висновки до цього;
 4. Аналіз операцій і залишків.
 5. Аналіз важливих показників та тенденцій.
 6. Ідентифіковані та оцінені ризики суттєвих викривлень на рівні фінансових звітів та тверджень.
 7. Опис типу, часу та обсягу аудиторських процедур, виконаних у відповідь на ризики на рівні тверджень, та результати цих процедур.
 8. Докази, що робота асистентів була виконана під наглядом і перевірена.
 9. Вказівки на те, хто й коли виконував аудиторські процедури.
 10. Детальна інформація про процедури, застосовані до компонентів, фінансові звіти яких перевіряє інший аудитор.
 11. Копії протоколів спілкування та листування з іншими аудиторами, експертами та іншими третіми сторонами.
 12. Копії листів або записів з питань аудиту, повідомлених або обговорених із суб'єктом господарювання, зокрема умови, завдання й суттєві недоліки внутрішнього контролю.
 13. Листи з поясненнями управлінського персоналу, одержані від суб'єкта господарювання.
 14. Висновки аудитора з суттєвих аспектів аудиторської перевірки, включаючи те, як були розв'язані або враховані винятки незвичайних подій (якщо такі мали місце), виявлені за допомогою аудиторських процедур.
 15. Копії фінансових звітів та аудиторського звіту.
- У разі повторних аудиторських перевірок деякі папки з робочими документами можна класифікувати як "постійні" аудиторські папки, що поповнюються новою інформацією, важливою для всіх аудиторських перевірок, на відміну від поточних аудиторських папок, що містять інформацію, пов'язану переважно із аудитом за один конкретний період. Деякі автори "постійні" папки ще називають "постійним досьє".
- Постійне досьє - це сукупність відомостей про клієнта та копії важливих документів, які визначають його діяльність. Воно використовується у всіх майбутніх перевірках, поки підприємство залишається клієнтом аудитора. Адже для кожної аудиторської перевірки немає необхідності в проведенні повторного огляду ділової документації чи системи обліку, якщо вони суттєво не змінились. Тому аудитор завжди у наступних перевірках використовує постійне досьє, при необхідності поновлюючи його.
- У постійному досьє міститься така інформація:
- засновницька - копії статуту, засновницького договору, свідоцтва про державну реєстрацію, місцезнаходження органу управління, дані про акціонерів, директоріату та секретаріату;
 - про підприємство та його діяльність - історія підприємства, основні види його діяльності й розміщення дочірніх підприємств і філій, банківська інформація, схема організації управління, характеристика особливостей бухгалтерського обліку і контролю, схеми послідовності операцій;
 - договірні зобов'язання - копії договорів з постачальниками і підрядниками, покупцями і замовниками;

- договорів оренди, про страхування, про надання позик;
- про зовнішні перевірки - копії договорів на проведення аудиторської перевірки і виконання інших робіт; подробиці основних вимог до аудиту та аудиторських послуг, матеріали перевірок податковими інспекціями та іншими органами.

Робочу документацію аудитора класифікують за наступними ознаками (рис. 5.2).

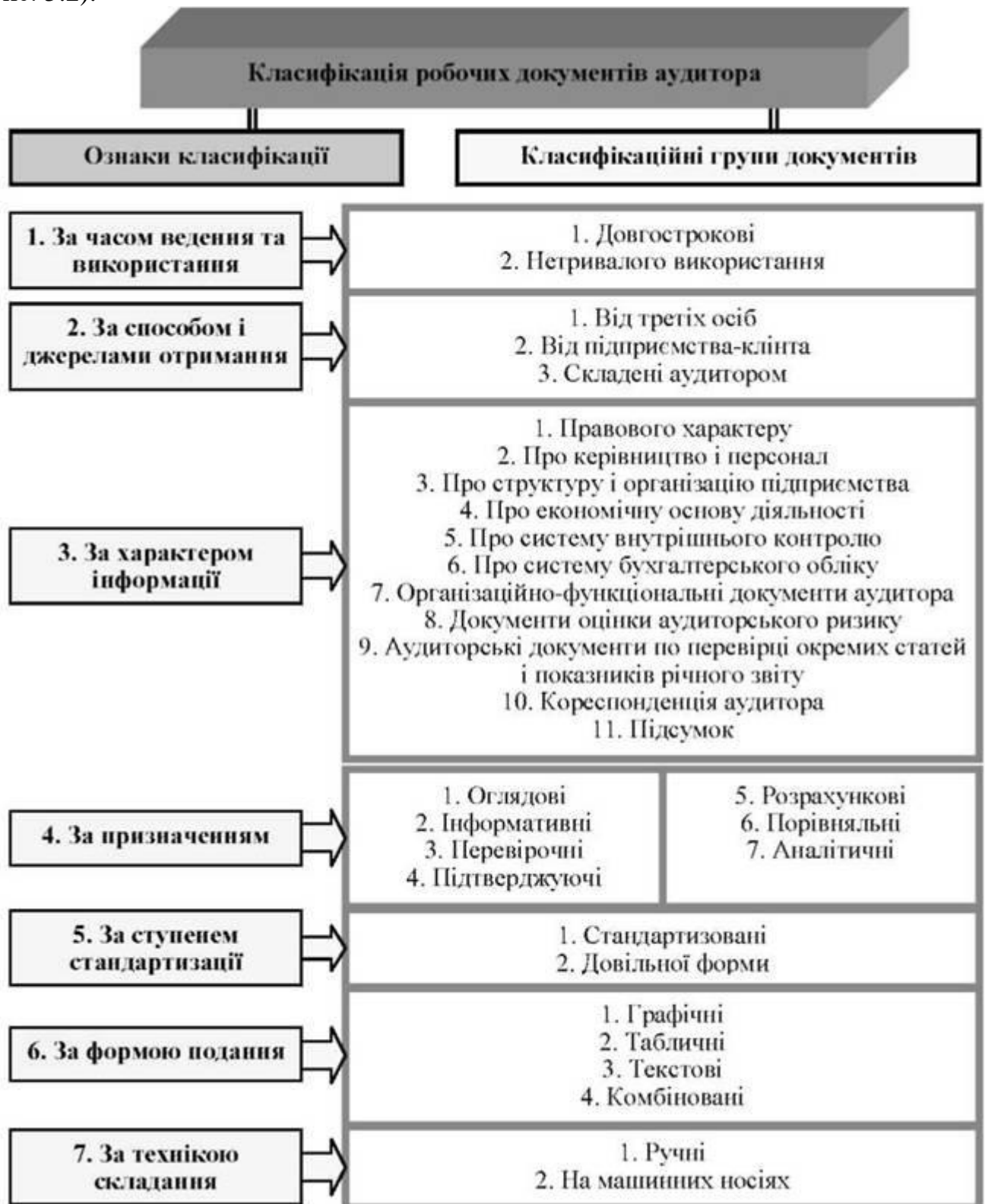


Рисунок 5.2 - Класифікація робочих документів аудитора

Довгострокові документи являють собою систематизований збір документів, які діють протягом тривалого часу і служать для швидкого отримання інформації про основні моменти діяльності підприємства.

До довгострокових документів, наприклад, можна віднести довгостроковий договір на проведення аудиту (строк дії якого більше 1 року), копії засновницьких документів підприємства клієнта та його основних договорів по здійсненню господарської діяльності дані про керівництво та персонал підприємства, про системи бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю, документи по довгостроковому плануванню аудиту.

Правильне оформлення документів є не менш важливим, ніж фактичний їх зміст:

1) якщо всі етапи аудиту правильно і своєчасно задокументовані, аудитор може пред'явити необхідні докази своєї правоти у випадку виникнення судових справ;

2) відповідне документування дозволяє скласти більш повне уявлення щодо проведеної роботи, забезпечити ефективний контроль збоку менеджерів і партнерів за роботою спеціалістів аудиторської фірми, а також дозволяє зробити правильні висновки щодо діяльності клієнта протягом стадії аудиту;

3) правильне документування аудиту допомагає оперативно використовувати свідчення попередніх перевірок документи, сформовані іншими спеціалістами.

Вимоги щодо оформлення робочих документів:

1. На першій сторінці кожного робочого документу повинно бути вказано найменування аудиторської фірми, яка провела аудит, найменування підприємства - клієнта, номер і дата укладання договору, згідно із яким здійснюється аудит.

2. Кожний робочий документ повинен мати назву, наприклад "Аудит проведення інвентаризації" тощо.

3. Кожний робочий документ повинен мати свій номерний індекс. Робочі документи індексують за допомогою різних систем, як буквених, так і цифрових, або різних сполучень цих систем.

4. Сторінки кожного робочого документа повинні бути пронумеровані.

5. В кінці кожного робочого документа вказується прізвище аудитора, який заповнив цей документ, проставляється його підпис і дата (або період) заповнення документу.

Документи, що входять до складу робочої документації аудиту, повинні мати наступні обов'язкові реквізити:

- найменування документа;
- ідентифікаційний номер документа;
- найменування суб'єкта господарювання, який перевіряється;
- період, за який проводиться аудит;
- дата виконання аудиторської процедури або складання документа;
- зміст документа;
- посилання на джерела інформації, яка включена до документу;
- особистий підпис особи, що склала документ;
- дата перевірки документа;
- особистий підпис особи, що перевірила документ.

5. Порядок використання та зберігання робочих документів аудитора

Згідно з Рішенням АПУ «Про забезпечення аудиторськими фірмами системи зберігання аудиторської документації та іншої конфіденційної інформації» система зберігання аудиторської документації та іншої конфіденційної інформації аудиторської фірми має бути створена відповідно до вимог, встановлених Аудиторською палатою України, у вигляді внутрішніх документів (положення, інструкції, тощо), які затверджуються розпорядчим документом та своєчасно доводяться до відома працівників аудиторської фірми.

Вимогами щодо забезпечення аудиторськими фірмами системи зберігання аудиторської документації та іншої конфіденційної інформації є:

- визначення складу конфіденційної інформації;
- визначення місця знаходження (локалізації) аудиторської документації та іншої конфіденційної інформації;
- встановлення порядку доступу до місць знаходження аудиторської документації та іншої конфіденційної інформації;
- встановлення порядку організації роботи з паперовими та електронними документами, які належать до складу конфіденційної інформації;
- визначення інформування замовників про запроваджену систему зберігання конфіденційної інформації;
- встановлення відповідальності за розголошення конфіденційної інформації;
- визначення порядку розв'язання конфліктів щодо розголошення конфіденційної інформації.

Уся робоча документація за результатами аудиту в аудиторських фірмах збирається у Файли. Робочі документи є власністю аудитора, а тому після завершення перевірки залишаються у нього. Підсумкову документацію не можна вимагати або вилучати у аудитора (аудиторської фірми), за винятком тільки тих випадків, коли це передбачено рішенням судових і слідчих органів.

Хоча на розсуд аудитора частина або витяги з робочих документів можуть надаватись суб'єктові господарювання, вони не замінюють облікових записів суб'єкта господарювання. Тобто робочі документи аудитора не можуть розглядатись як частина фінансової звітності клієнта.

Після закінчення аудиту робоча документація підлягає здачі для обов'язкового збереження в архів аудиторської організації. Потрібно вжити всі необхідні заходи щодо захисту робочих документів. Для дотримання принципу конфіденційності бажано, щоб усі файли, папки та дос'є зберігалися у сейфах або шафах із замками, або в окремій кімнаті з обмеженим доступом. Видача РД з певної перевірки працівникам, які не брали участі у цій перевірці, як правило, не повинна допускатися. А у розпорядження сторонніх осіб робочі документи можуть надаватись лише з дозволу клієнта.

Робоча документація повинна зберігатись скомплектовано в папках (або в електронному вигляді в файлах), які заведено окремо для кожного аудиту або економічного суб'єкта, в зброшурованому вигляді. Систему розподілу робочої документації у папки (аудиторські файли) аудиторська фірма встановлює самостійно. Збереженість робочої документації і передачу її в архів організує керівник аудиторської організації або особа, уповноважена ним відповідним

наказом. У випадку зникнення або пошкодження робочої документації керівник аудиторської організації наказом повинен призначити службове розслідування.

Необхідно мати спеціальну систему фіксування та контролю за прийомом в архів і видачею з нього папок з робочими документами, визначити список осіб, які мають доступ до тих чи інших папок, а також спланувати заходи щодо попередження витікання інформації (контракти з аудиторами щодо нерозголошення комерційної таємниці).

Аудитор зобов'язаний сформувати аудиторську документацію в аудиторський файл і завершити адміністративний процес формування даного файлу на регулярній основі після дати видачі аудиторського звіту. Після завершення формування аудиторського файлу аудитор не має права знищити або вилучити з нього аудиторську документацію будь-якого виду аж до закінчення терміну обов'язкового зберігання.

Належний часовий період для завершення періоду формування остаточного аудиторського файлу зазвичай не перевищує 60 днів з дати аудиторського звіту. У нормальній ситуації період зберігання аудиторської документації становить не менше 5 років з дати аудиторського звіту або, якщо ця дата пізніше, з дати аудиторського звіту по групі компаній.

Прикладом обставин, в яких аудитор може визнати за необхідне модифікувати існуючу аудиторську документацію або додати нову аудиторську документацію після того, як аудиторський файл був сформований, є необхідність прояснити аудиторську документацію в зв'язку з коментарями, отриманими в ході моніторингових інспекцій, виконаних внутрішніми або зовнішніми сторонами.