

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 – «Планування аудиту»

Суми 2023

ЗАТВЕРДЖЕНО

Науково-методичною радою
Харківського національного
університету внутрішніх справ
Протокол від 30.08.2023 № 7

СХВАЛЕНО

Вченою радою
Сумської філії
Харківського національного
університету внутрішніх справ
Протокол від 29.08.2023 № 8

ПОГОДЖЕНО

Секцією Науково-методичної ради
ХНУВС з гуманітарних та соціально-
економічних дисциплін
Протокол від 29.08.2023 № 7

Розглянуто на засіданні кафедри соціально-економічних дисциплін Протокол від
29.08.2023 № 2

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 соціальних та економічних дисциплін факультету №2 Харківського національного університету внутрішніх справ, кандидат економічних наук, доцент Ткаченко С.О.

План лекції

1. Попереднє (стратегічне) планування аудиту.
2. Розробка загального плану аудиторської перевірки.
3. Розробка програми аудиту.
4. Інші планові документи та їх особливості.

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. / Жидєєва 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. Попереднє (стратегічне) планування аудиту

Процес проведення аудиту можна поділити на три стадії: організаційна (початкова, підготовча), дослідна (основна, методична) та завершальна (узагальнююча, результативна).

Організаційна (початкова, підготовча) стадія включає попереднє ознайомлення з бізнесом клієнта:

1. Вибір клієнта та об'єкта аудиту.

2. Організаційна підготовка:

- одержується Лист-замовлення (Лист-пропозиція) від клієнта;
- проводиться збір інформації про діяльність клієнта, його власників і керівників з різних зовнішніх та внутрішніх джерел;
- клієнт приймається або відхиляється;
- надсилається Лист-зобов'язання (Лист-згода), у якому обговорюються умови проведення аудиту, територія проведення огляду документів тощо;
- складається Договір на проведення аудиту;
- формується бригада (підбирається окремий аудитор);
- видається Наказ (розпорядження) керівника аудиторської фірми;
- видається Завдання на перевірку (на виконання аудиторської роботи).

3. Методична підготовка включає:

- одержання відомостей про діяльність клієнта з попереднім ознайомленням зі звітністю та станом внутрішнього контролю;
- здійснення попередньої аналітичної перевірки;
- виконання перевірки системи внутрішнього контролю;
- здійснення попередньої оцінки ризику;
- розробка загального плану перевірки клієнта;
- складання планів перевірки за конкретними об'єктами;
- складання програм (розширених планів) аудиту за окремими об'єктами;
- розробка відповідних процедур тестування;
- розробка незалежних аудиторських процедур.

Дослідна (основна, методична) стадія передбачає наступні процедури аудиту:

- 1) проведення загального тестування персоналу на відповідність;
- 2) завершальна оцінка внутрішнього контролю;
- 3) корегування планів аудиту;
- 4) внесення корегувань до програм перевірки з урахуванням тестів на відповідність;
- 5) проведення незалежних тестів господарських операцій;
- 6) проведення аналітичних процедур;
- 7) проведення процедур по суті за рахунками бухгалтерського обліку;
- 8) визначення післябалансових перевірочних процедур;
- 9) оцінка та узагальнення одержаних результатів;
- 10) одержання інформації з інших джерел.

На завершальній (узагальнюючій, результативній) стадії необхідно:

- 1) згрупувати виявлені недоліки;

2) скласти накопичувальні відомості порушень, аналітичні таблиці, розрахунки, графіки;

3) узагальнити та відобразити результати перевірки в Звіті аудитора про виконану роботу (Листі інформування найвищого управлінського персоналу) та Звіті незалежного аудитора (Аудиторському звіті);

4) обговорити результати аудиту з найвищим управлінським персоналом клієнта;

5) розробити проект профілактичних і попереджувальних дій;

6) з боку клієнта — прийняти рішення за результатами аудиту та здійснити контроль за їх виконанням.

Відповідно до МСА 300 "Планування аудиту фінансової звітності" аудитор повинен планувати свою роботу так, щоб аудит був проведений ефективно.

Метою планування аудиту є концентрація уваги аудитора на найважливіших напрямках аудиту, виявлення проблем, які необхідно перевірити більш детально.

На планування в аудиті відводиться від 10 до 30% загального часу на здійснення перевірки, цей процес є достатньо трудомістким (він включає розробку стратегії, плану(ів), проведення розрахунків суттєвості, ризиків, вибірки, тестів, складання програм перевірки тощо).

Загалом, планування аудиту передбачає: визначення стратегії й тактики проведення аудиторської перевірки, складання загального плану та планів за окремими об'єктами, побудову самих аудиторських програм (розширених планів), з'ясування аудиторських процедур і доказів, що будуть використовуватися, а також проводиться оцінювання об'єктів шляхом аудиторського контролю.

Для планування своєї діяльності аудитори України повинні користуватися положеннями МСА 300 "Планування аудиту фінансової звітності". Цей МСА розглядає відповідальність аудитора за планування аудиту фінансової звітності та написаний в контексті постійного аудиту.

Відповідно до п. 7 МСА 300 аудитор має визначити загальну стратегію виконання завдання аудиту (план аудиту за об'єктом), після розробляється детальний план (програма) аудиту, що складається для зменшення аудиторських ризиків до прийнятно низького рівня.

При встановленні загальної стратегії аудиту аудитор повинен:

1) ідентифікувати характеристики завдання, що визначатимуть їх обсяг;

2) встановити цілі завдання для визначення часу на проведення аудиту та необхідну документацію для підтвердження інформації;

3) визначити чинники, які з точки зору аудитора є важливими, щоб на них спрямувати увагу групи аудиторів;

4) здійснити уточнення характеру, часу, обсягів ресурсів, необхідних для виконання завдання.

Після обраної стратегії аудиту аудитор починає розробляти план аудиту з описом (п. 9 МСА 300), який складається для зменшення аудиторських ризиків до прийнятно низького рівня.

Обсяг планування може змінюватися залежно від суб'єкта підприємницької діяльності, первинності чи повторності аудиторської перевірки, набутого досвіду аудиторської роботи з клієнтом і знання особливостей його діяльності (так, за умови співпраці з постійним клієнтом деякі процедури можна й не планувати).

Клієнтом аудиту є суб'єкт господарювання, стосовно якого фірма виконує завдання з аудиторської перевірки, клієнтом з надання впевненості визначається суб'єкт господарювання, стосовно якого аудиторська фірма виконує завдання з надання впевненості.

Клієнтів аудиторських фірм можна класифікувати за наступними ознаками:

а) за організаційно-правовими формами: підприємства, установи, організації, об'єднання, фонди, громадяни;

б) за тривалістю відносин між аудитором і клієнтом: випадкові (разові), постійні.

в) залежно від досвіду і відносин: нові, постійні.

Із постійними клієнтами підготовча стадія за витратами часу є майже мінімальною. Як правило, тут все зводиться (шляхом листування) тільки до з'ясування мети аудиту чи аудиторських послуг, терміну виконання, місця виконуваної роботи, форми звіту чи інших підсумкових документів за результатами виконання завдання та узгодження суми за виконану роботу. Договір на проведення аудиту чи надання послуг може бути продовжено з року в рік з урахуванням надання поточних консультацій. Крім того, аудиторська фірма не витрачає час на проведення попереднього ознайомлення з клієнтом, його бізнесом тощо. Разом з тим, аудиторська фірма може планувати термін проведення аудиту та проводити перевірку окремими періодами протягом року, що призводить до зменшення аудиторського ризику.

При роботі з разовими (новими) клієнтами час проведення аудиту значно збільшується за рахунок підготовчої стадії, вивчення загальних і установчих документів, аудиторських звітів (висновків) попередніх аудиторів тощо. Аудиторський ризик при цьому значно збільшується у зв'язку зі зменшенням часу на проведення самого аудиту, разом з тим зростає трудомісткість роботи самого аудитора, якому необхідно перевірити значно більшу кількість операцій.

Слід зауважити, що як суб'єкт господарської діяльності може обрати аудиторську фірму, так і аудиторська фірма може погодитись чи відмовити у проведенні аудиту (наданні послуг).

Аудиторська фірма повинна приділяти велику увагу вибору клієнта. У зв'язку із цим аудиторіві необхідно здійснити низку наступних дій:

- оцінити позицію клієнта на ринку та стан галузі, до якої належить суб'єкт господарської діяльності;
- оцінити мету звернення клієнта та можливість виконання завдань аудиту;
- зібрати зовнішню інформацію про діяльність клієнта, його платоспроможність, вищий управлінський персонал, власників тощо;
- оцінити причини зміни аудиторської фірми (якщо таке існує);
- здійснити попередню оцінку величини аудиторського ризику;
- здійснити попереднє ознайомлення з бізнесом клієнта, його фінансовою звітністю, платоспроможністю, станом внутрішнього контролю;
- оцінити можливості виконання роботи з проведення аудиту чи надання аудиторських послуг.

Попереднє планування аудиту проводиться на етапі укладення договору. На цьому етапі головна мета всього комплексу процедур полягає в тому, щоб отримати

або оновити знання про майбутнього клієнта, з яким укладається договір, і на підставі цих знань визначити очікуваний обсяг і вартість робіт.

Стратегічне планування виконує дві основні функції:

- 1) описову, яка забезпечує загальний опис перевірки;
- 2) розпорядницьку, яка сприяє оформленню плану конкретної перевірки.

Стратегічне планування має стратегічний, тактичний та оперативний рівні.

На першому етапі здійснюється розробка стратегії аудиторської перевірки, яка має на меті організацію процесу аудиту та застосування загальної методики проведення перевірки відповідно до вимог міжнародних стандартів аудиту та принципового розуміння сучасного економічного середовища і господарської діяльності підприємства.

На другому етапі при складанні загального плану і програми аудиту враховують сферу діяльності конкретного підприємства і притаманних їй ризиків, обрану стратегію бізнесу, попередні взаємовідносини з клієнтом (якщо такі були) тощо.

Щодо третього етапу, то під час проведення детальної аудиторської перевірки виконання робіт треба періодично порівнювати з планом і, в разі потреби, коригувати планові завдання, вносити зміни і доповнення до плану і програми аудиторської перевірки.

При стратегічному плануванні аудитор використовує наступні методи та прийоми: перевірка документів, спостереження, аналітичні процедури, усне опитування керівництва і персоналу підприємства.

Вибір і обсяг процедур залежать від знання аудитором галузі клієнта, наявності попереднього досвіду роботи з ним, ефективності внутрішнього контролю.

Як правило, для того щоб отримати достатній обсяг необхідної інформації аудитор формує спеціальний запит, в якому зазначається перелік необхідної документації та інформації, які має надати підприємство, з яким укладається договір. Якщо підприємство вже не перший рік робить аудит фінансової звітності в аудиторській фірмі, то, зрозуміло, використовується раніше отримана інформація. Бажано, щоб керівництво підприємства надало пояснення щодо відсутності тієї чи іншої інформації або пояснення щодо можливих змін у складі фактично наданої інформації.

Джерела інформації, що використовуються при плануванні:

- установчі документи;
- протоколи засідань ради директорів та зборів акціонерів;
- бухгалтерські фінансові звіти;
- статистичні та оперативні звіти;
- договори, накази, внутрішні інструкції і положення;
- особисте спілкування, спостереження та огляд;
- плани та бюджети;
- звіти попередніх аудиторів;
- протоколи (акти) проведених зовнішніх перевірок та ін.

Після отримання інформації від майбутнього клієнта аудитор аналізує її склад і якість. Результати такого аналізу можуть бути зафіксовані у формі аналітичної

записки або у спеціальній графі аркуша-запиту. Опрацьований запит на інформацію для попереднього планування аудиту зберігається у поточному файлі клієнта.

На етапі попереднього планування головною метою дослідження отриманої інформації є, насамперед, огляд її відповідності прийнятому порядку складання, а саме: дотримання заданої періодичності та затверджених форм. Також звертається увага на інформацію, яка свідчить про здійснення процедур внутрішнього контролю щодо формування бухгалтерської та іншої документації.

Особливу увагу приділяють вивченню документів, що складають правову та організаційну основу діяльності підприємства:

- документи, що регламентують діяльність підприємства та його виконавчих органів (статут, свідоцтво про державну реєстрацію, ліцензії на право здійснення певних видів діяльності, що передбачені статутом);

- внутрішня нормативна документація (положення про організаційну структуру та структурні підрозділи, про облікову політику та внутрішній контроль, про документообіг, оперативні накази та розпорядження);

- документація, що регламентує взаємовідносини власників та адміністрації підприємства (положення про загальні збори акціонерів, про раду директорів, про ревізійну комісію, про генерального директора, про правління, про структурні підрозділи; посадові інструкції, протоколи засідань ради директорів та наглядової ради).

У разі, коли аудитор отримує всю інформацію, що він назвав у запиті, ця інформація буде міститись у якісно оформлених документах, що, у свою чергу, доповнюється добре організованими бухгалтерським обліком та діловодством (мається на увазі наявність реєстраційних журналів, систематичність та охайність їх ведення, наявність підписів осіб, які перевіряють), то це все в підсумку сприяє формуванню думки про довіру до системи внутрішнього контролю.

Під час проведення попереднього планування дуже широко використовується процедура опитування керівництва підприємства, персоналу бухгалтерії, діяльність та документи яких мають відношення до питань перевірки.

Якщо процедура попереднього планування проводиться для підприємства, фінансова звітність якого буде перевірятися не в перший раз, то вона проводиться в скороченому обсязі, тобто досліджуються лише зміни, що відбулися з часу минулого аудиту.

Результати попереднього планування необхідно задокументувати за формою, яка встановлюється самостійно кожною аудиторською фірмою.

Традиційно використовується форма тексту для викладення підсумків попереднього планування. Такий документ може мати назву "Меморандум попереднього планування". До цього текстового опису може додаватися будь-яка інша доречна інформація, наприклад, блок-схеми (для відбивання організаційно-управлінської структури підприємства, документообігу) і т. д. Незважаючи на той факт, що обов'язковість формування меморандуму попереднього планування не встановлюється процедурами МСА, цей документ має велике значення для забезпечення успішного проведення переговорів з клієнтом щодо питань обґрунтування обсягів та ціни аудиту.

Структура меморандуму попереднього планування аудиту:

- 1) назва клієнта та предмет договору;

- 2) цілі та завдання попереднього планування аудиту;
- 3) інформація, на основі якої проведені попереднє планування та оцінка достатності і переконливості наведеної клієнтом інформації;
- 4) результати попереднього планування, включно із загальними відомостями про об'єкт та бізнес клієнта (специфіка галузевої належності, види діяльності, специфіка виробництва, практика ініціювання угод, схема організаційно-управлінської структури, схема документообігу, особливості інформаційних потоків, облікова політика, організація бухгалтерського підрозділу та системи бухгалтерського обліку, основні фінансово-економічні показники за три останні звітні роки, надійність системи внутрішнього контролю);
- 5) види та обсяг виконаної роботи види та обсяг запланованих робіт;
- 6) розрахунок запланованої вартості робіт;
- 7) закінчення (важливі моменти минулого та наступного аудиту, пропозиції з супутніх послуг, оцінка можливості проведення аудиту).

2. Розробка загального плану аудиторської перевірки

Після проведення попереднього планування починається розробка загального плану аудиту, в якому повинні бути описані передбачувані обсяг і порядок проведення аудиторської перевірки.

План аудиту - це документ, який містить взаємопов'язаний та послідовний перелік робіт для досягнення певної мети.

При розробці загального плану і програми аудиту можна виділити наступні принципи:

- принцип комплексності, що означає забезпечення координації всіх етапів роботи від попереднього планування до складання плану і програми аудиту;
- принцип безперервності, що виражається у взаємозв'язку стратегічного і тактичного планування аудиту, особливо при постійній роботі аудиторської фірми з клієнтом протягом тривалого часу (роки і більше);
- принцип оптимальності, що передбачає розробку кількох варіантів і вибір оптимального плану;
- мобілізуючий принцип, що базується на реальних, але ефективних нормах використання часу фахівців.

Під час планування аудитор розробляє та документально оформлює план аудиту, визначає в ньому суттєвість помилок і здійснює аудит за цим планом. Процес визначення критерію суттєвості складається з двох частин:

- 1) попереднє судження про суттєвість на рівні фінансової звітності в цілому, яке полягає у визначенні максимальної погрішності, яка, на думку аудитора, хоча і свідчить про наявність помилок у фінансовій звітності, але ще не впливає на рішення користувачів;
- 2) попереднє судження про суттєвість за сегментами передбачає розгляд можливості викривлень порівняно невеликих сум, які в сукупності можуть вплинути на фінансову звітність.

Отже, судження про суттєвість — це одне з найважливіших рішень, що приймаються аудитором, а тому вимагає високого рівня професіоналізму. Аудитор ще на початковій стадії планування повинен визначитись із сумарною погрішністю фінансової звітності, яку він буде розглядати як критерій суттєвості. Але в процесі

здійснення аудиту аудитор може змінити своє попереднє судження про суттєвість, зважаючи на ті чи інші обставини.

Від встановленого рівня суттєвості залежать характер, термін і обсяг аудиторських процедур, а також розмір гонорару. Чим нижче встановлений рівень суттєвості, тим більшим буде обсяг аудиторських процедур і, відповідно, гонорар.

У цілому ж відповідно до МСА 300 "Планування аудиту фінансової звітності" під час планування аудиторської перевірки аудитор повинен звернути увагу на такі питання:

- розуміння бізнесу клієнта, а саме головних факторів, що впливають на діяльність підприємства, важливих характеристик діяльності підприємства, його організаційної структури, процесу виробництва, фінансових результатів тощо;

- розуміння обліку і системи внутрішнього контролю, зокрема методології і принципів бухгалтерського обліку на підприємстві, механізму здійснення внутрішнього контролю та ін.;

- вивчення ризиків і суттєвості помилок, яке передбачає оцінку ризику внутрішнього контролю і його ефективності та оцінку особистого аудиторського ризику; визначення суттєвості помилок для цілей аудиту тощо;

- визначення видів, часу і повноти процедур, а саме встановлення можливості оперативного внесення змін в окремі напрямки аудиту; впливу інформаційних технологій, роботи внутрішніх аудиторів на процес аудиту та ін.;

- координація, керівництво, супроводження і нагляд в процесі здійснення аудиту, що спрямовано на підбір виконавців аудиту та розподіл обов'язків між ними; встановлення можливості залучення інших фахівців, які не є аудиторами тощо;

- інші питання (можливість виникнення сумніву щодо припущення про безперервність діяльності підприємства; обставини, що вимагають особливої уваги; умови завдання з аудиторської перевірки та будь-які обов'язки, обумовлені законодавством; характер і час надання звіту тощо).

Відповідно до МСА 315 "Ідентифікація та оцінювання ризиків суттєвого викривлення через розуміння суб'єкта господарювання і його середовища" рівень знань аудитора, потрібний для проведення аудиторської перевірки, складається із загального знання економіки та галузі, в якій працює суб'єкт господарювання, а також із конкретних знань про його діяльність.

Якщо перед прийняттям завдання аудитор одержує попередні відомості про галузь, структуру власності, управлінський персонал і діяльність суб'єкта господарювання, то після погодження на виконання аудиторських послуг необхідно зібрати додаткову та докладнішу інформацію. Аудитор може одержувати зазначені відомості із таких джерел:

- попередній досвід роботи з цим суб'єктом господарювання;
- спілкування з працівниками суб'єкта господарювання;
- спілкування із внутрішніми аудиторами та ознайомлення із їх звітами;
- спілкування із іншими аудиторами, юристами, консультантами, які надавали послуги цьому суб'єкту господарювання;

- спілкування із третіми особами, які співпрацюють (співпрацювали) із суб'єктом господарювання;

- публікації, що стосуються галузі (офіційна статистика, звіти, статті тощо);

- законодавство, що регулює діяльність суб'єкта господарювання;

– відвідування адміністративних будівель та виробничих приміщень суб'єкта господарювання;

– документи, підготовлені суб'єктом господарювання.

Загальний план аудиту повинен бути достатньо докладним, оскільки згодом на його основі розробляється програма аудиту. Форма і зміст загального плану аудиту можуть змінюватися в залежності від масштабів і специфіки діяльності особи, що перевіряється, складності перевірки і конкретних методик, застосовуваних аудитором.

Загальний план аудиту розробляється керівником аудиторської організації на основі врахування наступних даних:

1) вид діяльності особи, що перевіряється, у тому числі:

- загальні економічні фактори та їх вплив на діяльність особи, що перевіряється;

- особливості особи, що перевіряється, стан його бухгалтерської (фінансової) звітності з урахуванням змін, що відбулися з дати попереднього аудиту;

- загальний рівень компетентності керівництва;

2) організація системи бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю:

- облікова політика особи, що перевіряється, та її змін;

- облік нових нормативних правових актів в організації системи бухгалтерського обліку особи, що перевіряється;

3) ризик і істотність, в тому числі:

- очікувані оцінки невід'ємного ризику і ризику засобів контролю;

- встановлення рівнів суттєвості для аудиту;

- можливість суттєвих спотворень або несумлінних дій;

- виявлення суб'єктивізму в роботі бухгалтера;

4) вид, часові обмеження та обсяг процедур, в тому числі:

- особлива важливість різних розділів обліку для проведення аудиту;

- вплив на аудит наявності комп'ютерної програми ведення обліку та її специфіка;

- наявність внутрішнього аудиту особи, що перевіряється, та її вплив на зовнішній аудит;

5) координація та спрямування роботи, в тому числі:

- залучення інших аудиторів до перевірки філій та підрозділів особи, що перевіряється;

- залучення сторонніх експертів;

- облік кількості територіально відокремлених підрозділів особи, що перевіряється, та їх територіальна віддаленість один від одного;

- визначення кількості та кваліфікації спеціалістів, необхідних для роботи з даною особою, що перевіряється;

6) інші питання, у тому числі:

- можливість того, що припущення про безперервність діяльності особи, що перевіряється, може опинитися під питанням;

- наявність пов'язаних сторін, можливість банкрутства й ін.;

- особливості договору про надання аудиторських послуг;

- термін роботи співробітників аудитора та їх участь у наданні супутніх послуг особі, що перевіряється, та ін.

Якщо перегляд загального плану збільшує роботу в незначній мірі, зміни до плану можуть вноситися провідним аудитором без повідомлення керівництву економічного суб'єкта. Коли ж перегляд загального плану призводить до значного зростання обсягу робіт, зміни в план повинні бути внесені виключно за погодженням з керівництвом організації.

У плані слід обов'язково передбачити спосіб проведення аудиту - суцільного або вибіркового. При виборі вибіркового аудиту визначається порядок аудиторської вибірки.

При розробці загального плану аудитор встановлює прийнятний рівень суттєвості з метою виявлення суттєвих викривлень.

Основною та заключною частиною роботи над планом є формування бригади аудиторів, розподіл їх відповідно до їх професійних якостей та творчого потенціалу на конкретних ділянках аудиту, інструктаж, ознайомлення з планом і програмою аудиту.

3. Розробка програми аудиту

Аудиторська програма допомагає керувати виконавцями аудиту та контролювати їх роботу.

У програмі аудиту види, зміст і час проведення запланованих аудиторських процедур повинні збігатися з прийнятими до роботи показниками загального плану аудиту. До аудиторської програми включається також перелік об'єктів аудиту за його напрямками, а також час, що його необхідно витратити на кожен напрямок аудиту або аудиторську процедуру.

У програмі аудитор оцінює розмір ризику внутрішнього контролю та свій особистий ризик не виявлення суттєвих помилок у звітності, який існує під час проведення аудиторських процедур, визначає термін проведення аудиторських тестів і незалежних процедур - координує роботу всіх можливих помічників, залучених з числа співробітників підприємства, відзначає присутність інших виконавців аудиту, якщо такі беруть участь у роботі.

Записи та висновки аудитора по кожному розділу аудиторської програми фіксуються в робочій документації і є тим фактичним матеріалом, котрий використовується аудитором у процесі підготовки і обґрунтування аудиторського звіту керівництву клієнта.

Розробка загального плану та програми аудиторської перевірки ґрунтується на попередніх даних про економічних суб'єктів, а також на результатах проведених аналітичних процедур. Проведенням аналітичних процедур аудиторська організація повинна виявити області, значущі для аудиту.

У процесі підготовки загального плану та програми аудиту оцінюється ефективність системи внутрішнього контролю, що діє в економічного суб'єкта, і проводиться оцінка самої системи внутрішнього контролю.

При підготовці загального плану та програми аудиту аудиторської організації слід встановити прийнятні для неї рівень істотності й аудиторський ризик, що дозволяють вважати бухгалтерську звітність достовірною. Плануючи аудиторський ризик, аудиторська організація визначає невід'ємний (внутрішньогосподарський) ризик бухгалтерської звітності і ризик контролю, властиві цій звітності незалежно від аудиту економічного суб'єкта. З урахуванням встановлених ризиків і рівня

істотності аудиторська організація виявляє значимі для аудиту області і планує необхідні аудиторські процедури. У процесі аудиту можуть виникнути обставини, що впливають на зміну аудиторського ризику і рівня істотності, установлені при плануванні.

Складаючи загальний план і програму аудиту, слід враховувати рівень автоматизації обробки облікової інформації, що також дозволить точніше визначити об'єм і характер аудиторських процедур.

Результати проведених аудиторською організацією процедур при підготовці загального плану та програми слід детально документувати, оскільки вони служать підставою для планування аудиту і можуть використовуватися протягом всього процесу проведення аудиторських перевірок розділів і рахунків бухгалтерського обліку.

У процесі проведення аудиторської перевірки у аудиторської організації можуть виникнути підстави для перегляду окремих положень загального плану. Внесені в план зміни, а також причини змін аудиторю варто докладно документувати.

У загальному плані необхідно передбачити терміни проведення аудиту і скласти графік його проведення, підготовки звіту (інформації керівництву економічного суб'єкта) та аудиторського звіту. В процесі планування необхідно врахувати реальні трудовитрати, рівень суттєвості, проведену оцінку аудиторських ризиків.

У зазначеному плані аудиторська організація визначає спосіб проведення аудиту на підставі результатів попереднього аналізу, оцінки надійності системи внутрішнього контролю та ризиків аудиту. Коли приймається рішення про проведення вибіркового аудиту, аудитор формує аудиторську вибірку.

Рекомендується передбачити:

- конкретні області, що підлягають вивченню, щоб аудит був об'єктивним;
- істотні моменти, які слід охопити;
- формування аудиторської групи, її чисельність та кваліфікацію фахівців, які залучаються до проведення перевірки;
- розподіл аудиторів у відповідності з їхніми професійними якостями та посадовими рівнями по конкретних ділянках аудиторської перевірки;
- стандарти, процедури, методики або документи, з якими слід ознайомити групу аудиторів;
- бюджет робочого часу для кожного етапу аудиту;
- передбачувані терміни роботи групи;
- інструктування всіх членів групи про їхні обов'язки, ознайомлення їх з фінансово-господарською діяльністю економічного суб'єкта, а також з положеннями загального плану аудиту;
- контроль керівника за виконанням плану і якістю роботи асистентів аудитора, за веденням ними робочої документації і належним оформленням результатів аудиту;
- роз'яснення керівником аудиторської групи методичних питань, зв'язаних із практичною реалізацією аудиторських процедур;

- документальне оформлення особливої думки члена аудиторської групи (виконавця) при виникненні розбіжностей в оцінці конкретного факту між керівником аудиторської групи і її рядовим членом.

Аудиторська організація також визначає в загальному плані роль внутрішнього аудиту та необхідність залучення експертів у процесі проведення перевірки.

Протягом усієї тривалості аудиту його загальний план і програма переглядаються та уточнюються аудитором, тому що існує ймовірність зміни умов і напрямків аудиту, а також можливість отримання інших результатів після проведення аудиторських процедур, ніж ті, які раніше очікувалися аудитором.

Події чи мотиви, що примусили аудитора внести значні зміни до аудиторської програми оформляються ним документально.

Узагальнення результатів планування аудиту оформлюється меморандумом (доповідною запискою), у якому розглядаються наступні питання:

- короткий огляд напрямків діяльності замовника з виділенням основних партнерів (постачальників, замовників, банків тощо);
- оцінка властивого ризику у галузі і безпосередньо на підприємстві;
- оцінка ефективності внутрішнього контролю та ризику контролю;
- проблеми пов'язані з нетиповими господарськими операціями;
- призначення аудиторської групи, графік виконання робіт, використання внутрішніх аудиторів, комп'ютерів у процесі аудиту;
- загальні терміни виконання аудиту, строки зустрічей з керівництвом замовника, дата завершення аудиту.

Меморандум розглядається контролюючим партнером, відділом (чи особою) контролю якості аудиту, обговорюється з партнером, відповідальним за аудит, менеджером. Після внесення необхідних коригувань план і програма приймаються.

4. Інші планові документи та їх особливості

Планова документація включає:

- 1) замовлення на проведення аудиторських робіт;
- 2) лист-зобов'язання аудитора;
- 3) договір на проведення аудиту;
- 4) договір на проведення попередньої експертизи;
- 5) договір на виконання аудиторських послуг;
- 6) завдання на виконання аудиторської роботи;
- 7) план проведення аудиту;
- 8) програма проведення аудиту.

Лист-зобов'язання аудиторської фірми про згоду на проведення аудиту надсилається виконавчому органу господарюючого суб'єкта до моменту укладання договору та виступає офіційним документом-відповіддю, що встановлює взаємовідносини між клієнтом і аудитором.

Метою даного листа є встановлення основних зобов'язань аудиторської фірми та господарюючого суб'єкта на етапі укладання договору про проведення аудиторської перевірки.

Для разових угод між аудитором і клієнтом лист-зобов'язання аудиторської фірми про згоду на проведення аудиту може служити формою договору між

сторонами. В цьому випадку клієнт повинен письмово підтвердити згоду на умови перевірки, запропоновані аудитором.

За наявності між аудиторською фірмою та господарюючим суб'єктом раніше укладеного довгострокового договору, в якому визначені мета і масштаб аудиту, лист-зобов'язання може не направлятись або його зміст повинен представляти додаткову інформацію для підприємства-замовника.

Згідно міжнародного стандарту аудиту № 210 “Узгодження умов завдань з аудиту” форма і зміст листів-зобов'язань для різних замовників можуть бути різними, але обов'язковим є встановлення:

- мети аудиторської перевірки фінансових звітів;
- відповідальності управлінського персоналу за фінансові звіти;
- обсягу аудиторської перевірки;
- форми звітів і висновків про результати завдання;
- факту, що внаслідок властивих аудиторській перевірці обмежень існує ризик, що деякі суттєві викривлення можуть залишитися невиявленими;
- вимоги про вільний доступ до документації та іншої інформації, потрібної для аудиторської перевірки.

За потреби можливі:

- домовленість про залучення інших аудиторів і експертів;
- домовленість про залучення до перевірки внутрішніх аудиторів, а також інших працівників замовника;
- координація роботи з попереднім аудитором;
- обмеження відповідальності аудитора, де це об'єктивно виправдано;
- подальші угоди між аудитором і замовником.

Договір, укладений аудиторською фірмою, може бути:

- генеральний - визначає порядок ведення як аудиту, так і супутніх послуг. Як правило, у такому разі при здійсненні аудиту укладається додаткова угода, яка конкретизує умови проведення аудиту;
- договір на інформаційно-консультативне обслуговування - конкретизується форма надання цих послуг;
- договір на бухгалтерське обслуговування - надання послуг з ведення бухгалтерського обліку;
- договір на проведення аудиту.

У договорі на проведення аудиту та надання інших аудиторських послуг передбачаються обов'язково:

- 1) предмет договору;
- 2) термін перевірки;
- 3) обсяг аудиторських послуг;
- 4) розмір і умови оплати;
- 5) відповідальність сторін.

Недійсними є будь-які положення договору, спрямовані на повне звільнення аудитора (аудиторської фірми) від встановленої законом майнової відповідальності за недостовірність аудиторського звіту чи іншого документа, в якому відображені результати аудиторської перевірки.

Кожен договір містить преамбулу. Тут вказується назва сторін, підстави для здійснення їхньої діяльності та визначаються уповноважені особи, які можуть укладати та підписувати договори.

При підписанні договору необхідно:

а) ознайомитися зі статутом підприємства, яке визначає уповноваження керівників;

б) з'ясувати вартісну межу, а також чи існує вона, за якою встановлено право підписувати договори;

в) поцікавитися внутрішнім документом, який призначає на посаду особу, що укладає, підписує договір. Якщо для особи, яка підписує договір не встановлені статутом відповідні повноваження, то вони повинні бути завірени довіреністю.

Предметом договору є практичне виконання аудиторських перевірок і надання інших аудиторських послуг, що здійснюються на підставі стандартів аудиту та Кодексу етики професійних бухгалтерів з дотриманням вимог Закону України "Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність" та інших нормативно-правових актів України.

Предмет, обсяг і планова вартість аудиторських послуг визначені у листі-зобов'язанні ще до укладення проекту договору.

У розділі «Обов'язки сторін» визначаються відповідні зобов'язання.

Виконавець зобов'язаний:

- в аудиторській діяльності дотримуватися вимог Закону України "Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність" та інших нормативно-правових актів України, стандартів аудиту, принципів незалежності аудитора та відповідних рішень Аудиторської палати України;

- відповідним чином надавати аудиторські послуги;

- повідомляти власників, уповноважених ними осіб, замовників про виявлені під час виконання аудиторських послуг недоліки ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності;

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

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

- відповідати перед замовником за порушення умов договору відповідно до чинних законодавчих актів України.

Замовник зобов'язаний:

- переконатися в тому, що між ним та виконавцем досягнуто чіткого розуміння умов виконання аудиторських послуг, запланованого використання та поширення інформації після її підготовки, форми звіту;

- створити виконавцю належні умови для якісного виконання аудиторських послуг;

- не втручатися у практичне виконання аудиторських послуг у спосіб, що порушує незалежність аудиторів, які здійснюють аудит, та не здійснювати тиску на виконавця з метою зміни його професійної думки;

- своєчасно оплатити та прийняти роботу виконавця за договором відповідно до його умов;

- відповідати перед виконавцем за порушення умов договору відповідно до чинних законодавчих актів України.

У розділі «Права сторін» фіксують права аудитора та замовника при проведенні аудиту.

Виконавець має право:

- самостійно визначати форми і методи виконання аудиторських послуг на підставі чинного законодавства, стандартів аудиту та умов договору;

- отримувати необхідні документи, які мають відношення до предмета аудиторських послуг і знаходяться як у замовника, так і у третіх осіб. Треті особи, які мають у своєму розпорядженні документи стосовно предмета перевірки, зобов'язані надати їх на вимогу виконавця. Зазначена вимога повинна бути офіційно засвідчена замовником;

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

- перевіряти наявність майна, грошей, цінностей, вимагати від керівництва господарюючого суб'єкта проведення контрольних оглядів, замірів виконаних робіт, визначення якості продукції, щодо яких здійснюється перевірка документів;

- залучати на договірних засадах до участі в проведенні аудиту фахівців різного профілю;

- здійснювати поетапне завдання виконаних робіт.

Замовник має право:

- вільного вибору аудитора (аудиторської фірми) з дотриманням вимог Закону України "Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність";

- одержувати спеціальні консультації від інших професійних бухгалтерів (аудиторів, аудиторських фірм);

- отримувати усні (письмові, факсові, електронні) пояснення з усіх питань, що цікавлять його стосовно проведення аудиту.

За вчинення професійного проступку до аудитора та суб'єкта аудиторської діяльності може застосовуватися одне з таких стягнень:

1) попередження, що вимагає від аудитора та суб'єкта аудиторської діяльності, відповідального за порушення, припинення неприйнятної поведінки або усунення порушення та утримання від будь-яких подібних повторних дій;

2) зупинення права на надання послуг з обов'язкового аудиту фінансової звітності або обов'язкового аудиту фінансової звітності підприємств, що становлять суспільний інтерес, на строк від одного місяця до трьох років;

3) офіційна заява ОСНАД або АПУ про невідповідність аудиторського звіту вимогам чинного законодавства;

4) накладення штрафу на аудитора або суб'єкта аудиторської діяльності;

5) виключення аудитора або суб'єкта аудиторської діяльності з Реєстру.

Відповідальність замовника:

- замовник самостійно відповідає за своїми зобов'язаннями усім належним йому майном;

- керівництво замовника відповідно до Законів України несе персональну відповідальність за повноту та достовірність, юридичну чинність бухгалтерських та

інших документів, які надаються виконавцю для проведення аудиту, та за дії, що впливають на незалежність виконавця;

- замовник додатково несе відповідальність за виявлені в ході виконання аудиту фінансові результати та за звітність по них; за початкові залишки на рахунках бухгалтерського обліку та показники звітності, за невиконання рекомендацій виконавця щодо усунення виявлених невідповідностей (відхилень, помилок тощо).

- у разі, якщо замовник не надав (надав не повністю чи несвоєчасно) необхідних відомостей, первинної документації, або у будь-який інший спосіб створив умови, які сприяли помилкам у роботі виконавця, то виконавець не несе відповідальності за порушення терміну виконання робіт, за помилки, яких він припустився, та за неправильні висновки, яких він дійшов під час проведення аудиту.

- з огляду на перевірки та характерні аудиту обмеження існує ймовірність та можливість того, що окремі, навіть суттєві відхилення (помилки, відмінності, тощо) можуть бути не виявлені в ході перевірки, за що у відповідності до Міжнародних стандартів аудиту виконавець відповідальності не несе.

Вартість робіт розраховується виходячи з часу, що запланований фахівцями на виконання аудиторських послуг з урахуванням покриття поточних накладних витрат, залежно від ступеня відповідальності фахівців, їхнього досвіду та відповідної кваліфікації. Вартість виконання аудиторських послуг визначається в розмірі, що вказується в актах виконаних робіт.

За необґрунтовану відмову від прийняття виконаних робіт (не підписання акта протягом встановленого строку) передплата у розмірі фактично відпрацьованих годин фахівцями виконавця не повертається.