

1. ПОРЯДОК ПРОВЕДЕННЯ АУДИТОРСЬКОЇ ПЕРЕВІРКИ

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

З метою адаптації фінансового контролю до ринкової економіки в Україні прийнято два Закони: Закон "Про державну контрольно-ревізійну службу в Україні" від 26 січня 1993 р і Закон "Про аудиторську діяльність" від 22 квітня 1993 р. з наступними змінами і доповненнями до них. Відповідно до вимог цих законів передбачено особливий підхід до метрології й організації фінансового контролю суб'єктів підприємницької діяльності.

Серед різних видів фінансового контролю чільне місце займає аудиторський незалежний контроль, який здійснює на договірних засадах перевірку достовірності звітних даних, балансів, законності господарських операцій, аналіз фінансового стану, і водночас надає консультаційні послуги з економіки, права, фінансів, обліку тощо

Послідовність аудиторської перевірки діяльності підприємства складається з цілого ряду дій:

- * збір і аналіз інформації, необхідної для оцінки достовірності бухгалтерського фінансового обліку та фінансової звітності суб'єкта підприємницької діяльності;
- * визначення профілю та обсягу діяльності підприємства за установчими документами, за статутом, характером і змістом його роботи;
- * шляхом порівняння фактичної діяльності підприємства зі статутною встановлення невідповідності між ними, про що необхідно поставити до відома керівництво фірми і порекомендувати йому внести зміни чи доповнення до статуту і здійснити перереєстрацію підприємства у відповідних державних органах;
- * планування аудиту і наступний контроль аудиторської перевірки;
- * оцінювання внутрішнього аудиторського контролю;
- * аналіз показників балансу і даних інших форм фінансової звітності;
- * перевірка аналогічних показників балансу, звіту про фінансові результати, звіту про рух грошових коштів, звіту про власний капітал;
- * контроль відповідності даних фінансової звітності записам в облікових регістрах;
- * перевірка відповідності даних бухгалтерського фінансового обліку і фінансової звітності вимогам чинного законодавства і нормам облікової політики;
- * попередня оцінка повноти і правильності складання балансу та інших форм фінансової звітності.

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

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

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

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

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

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

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

- * наявність значної кількості нормативних актів;
- * неминуча відносна обмеженість систем обліку і внутрішнього контролю, які не можуть висвітити всю фактичну діяльність клієнта, а також відносна суб'єктивність, що супроводжує таку аудиторську процедуру, як тестування;
- * визнання того, що значна кількість аудиторських доказів, отриманих аудитором, мають не доказовий, а інформативний характер.

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

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

Безумовно, звіти аудитора можуть не загострювати увагу на незначних обставинах.

Аудиторський звіт має виділити найголовніше. Основна мета аудитора - впевнитися, що довіру до фінансової звітності не підірвано.

2. УЗАГАЛЬНЕННЯ РЕЗУЛЬТАТІВ АУДИТУ

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

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

виходить за межі грошового ефекту і аудитор повинен враховувати це під час оцінювання результатів перевірки. Для узагальнення результатів аудиту необхідно їх систематизувати і згрупувати за однорідними ознаками. Для цього складають часткові акти перевірок (наприклад, акт ревізії каси), однорідні факти порушень відображають у нагромаджувальних відомостях, аналітичних таблицях, розрахунках, схемах тощо. Суб'єкти підприємницької діяльності (замовники) зацікавлені у виявленні недоліків у фінансово-господарській діяльності, усуненні та попередженні (профілактиці) їх. Однак, коли аудитор невпевнений у спроможності підприємства продовжувати своє функціонування, він повинен зазначити це в аудиторському звіті, вказати сутність змін у фінансовій звітності, які б могли бути здійснені. Якщо невпевненість досить значна, то аудитор повинен відмовитися від викладення своєї думки або скласти звіт на підставі незгоди. Коли облікова інформація не відповідає даним фінансової звітності, аудитор відображає це в аудиторському звіті. Звіти аудитора мають бути короткими, обґрунтованими, чіткими і зрозумілими. Адміністрація підприємства-замовника має дати аудитору відповідь стосовно всіх зазначених у звіті недоліків і заходів щодо їх усунення. При цьому звіти можуть бути використані для складання аудиторських висновків за результатами здійсненої перевірки фінансово-господарської діяльності.

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

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

висновку", №№ 26- 27 "Аудиторські висновки та звіти", №№ 28-29 "Окремі вимоги до аудиторських висновків та звітів".

Національні нормативи аудиту вимагають документального оформлення всіх питань, які аудитор вважає важливими з погляду доказовості факту виконання процедур аудиту, обґрунтованості прийнятих рішень та оцінок, а також того, що аудит проводився відповідно до вимог Національних нормативів аудиту або інших стандартів та правил. Шляхом виконання незалежних процедур аудиторської перевірки аудиторіві слід отримати таку кількість аудиторських доказів, яка дасть змогу зробити аудиторський висновок про фінансову звітність підприємства.

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

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

- * детальних тестів операцій і залишків на рахунках;
- * аналізу важливих показників, включно з остаточним обстеженням незвичайних відхилень і статей.

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

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

- * події, що забезпечують подальше підтвердження умов, які існували на дату фінансової звітності;
- * події, що відображають нові умови, які настають після дати представлення фінансової звітності.

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

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

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

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

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

Контрольні запитання

1. Яка послідовність аудиторської перевірки?
2. Під впливом яких факторів виникає ризик невиявлення помилок?
3. Якими нормативними документами і національними нормативами аудиту регулюється узагальнення результатів аудиторської перевірки?