

УДК 657.6 (477)

ХАРАКТЕРИСТИКА АУДИТОРСЬКИХ ПРОЦЕДУР НА РІЗНИХ ЕТАПАХ ПРОВЕДЕННЯ АУДИТУ

Ларікова Л.Ф.

DESCRIPTION OF AUDIT PROCEDURES AT DIFFERENT STAGES OF THE AUDIT

Larikova L.F.

В статті розглянуто види аудиторських перевірок за трьома етапами проведення аудиту фінансово-господарської діяльності підприємств, а також інші види аудиторської діяльності, які впливають як на процес аудиту взагалі, так і на етапи його виконання.

Ключові слова: аудит, стадії, процес, перевірка, процедури, функції, контроль, інвестори, кредитори, ризик, аналіз, етапи.

Вступ. У економічній літературі немає єдиного підходу у визначенні кількості стадій і їх назв. Найчастіше фахівці розглядають процес аудиту з погляду періоду його виконання, тобто наступних стадій: початкова, дослідницька і завершальна.

Проблема здійснення аудиторських перевірок, формування аудиторських висновків, стадій і процедур контрольно-аудиторського процесу фінансово-господарської діяльності підприємств за допомогою різних методів і прийомів в умовах національних і міжнародних стандартів присвячено значна кількість робіт вчених і фахівців: О.А.Петрик., І.І. Пилипенка, Ф.Ф. Бутінця, Є.В. Мниха, О.В. Олійник, Н.Т.Білухи, С.О. Корецької, Ю.А. Кузьмінського, Н.В. Нестеренка, В.Я. Савченко, В.В. Сопка, Т.М. Серікової, В.Д.Понікарова, Б.Ф. Усача та інших. Але для повного розкриття змісту аудиторського процесу необхідне глибоке розуміння зв'язку між його елементами. Процедура аудиту з одного боку складається з сукупності методичних прийомів, а з другого боку – з безпосередніх практичних дій аудитора.

Метою даної статті є встановлення дослідницьких стадій контрольно-аудиторського процесу по перевірці фінансово-господарської діяльності підприємств в умовах застосування міжнародних стандартів бухгалтерського обліку.

Виклад основного матеріалу. Фінансово-господарський контроль і аудит на підприємстві здійснюється шляхом проведення різного виду ревізій: тематичних, вибіркових, суцільних і інших контрольних перевірок за допомогою певних прийомів.

Контрольно-аудиторський процес є сукупністю організаційних, методичних і технічних прийомів, здійснюваних за допомогою певних процедур.

Організують і безпосередньо здійснюють цей процес контрольно-аудиторські підрозділи, що є в структурі органів управління, на які покладені контрольні функції на підприємствах. Незалежний фінансово-господарський контроль проводиться сертифікованими аудиторами або аудиторськими фірмами, що мають на це право.

Контрольно-аудиторський процес здійснюється безпосередньо на об'єкті аудиту - підприємстві і складається як мінімум з трьох етапів: ознайомлювального, основного і завершального.

Ознайомлювальний етап включає ряд процедур організаційного характеру, направлених на створення необхідних умов для якісного проведення аудиту у встановлені терміни.

Основний етап - це виконання контрольно-аудиторських процедур по перевірці виробничої і фінансово-господарської діяльності підприємства за допомогою різних методів, прийомів і засобів.

Завершальний етап контрольно-аудиторського процесу передбачає узагальнення і реалізацію результатів контролю - систематизацію недоліків в діяльності контролюваного підприємства, коли групують і синтезують виявлені недоліки в хронологічній послідовності у міру їх здійснення, систематизують порушення нормативно-правових актів у фінансово-господарській діяльності по економічному змісту, а також по місцях виникнення і матеріальної відповідальності за порушення, залежно від завданого збитку. Виявлені і згруповані недоліки в господарській діяльності суб'єкта, що перевіряється, узагальнюють і висловлюють в аудиторському висновку, який надається акціонерам, засновникам для розробки профілактичних заходів щодо попередження недоліків в подальшій діяльності підприємства.

Результати дослідження. Складений аудиторський висновок може бути корисним не тільки акціонерам, але й управлінцям, працівникам підприємств.

ва, інвесторам, кредиторам, покупцям, державним органам управління, громадськості, які виявляють різну зацікавленість до фінансової звітності суб'єкта господарювання:

Акціонери являються основними споживачами консолідованої звітності, їх цікавить інформація, що об'єктивно відображає вартість їх вкладень і результати управління їх капіталом.

Управлінців цікавить інформація, що відображає сукупні результати їх праці, дозволяючи укріпити їх позиції на фондовому ринку, складати довгострокові проекти.

Для працівників підприємства важливі відомості про рівень стабільності своїх підприємств по прибутковості їх діяльності.

Інвесторів цікавить інформація, на підставі якої можна оцінити об'єм активів і капіталу; ризик, пов'язаний із інвестиціями; їх прибутковість.

Кредиторам необхідна оцінка ліквідності активів, платоспроможності покупця.

Покупцям потрібні відомості про стабільність підприємства-продавця.

Державні органи управління цікавить інформація для регулювання діяльності підприємства, визначення податкової політики, моніторингу фінансового стану.

Громадськості необхідно знати кількість робочих місць, що надаються.

Отже, контрольно-аудиторський процес є системним впливом на суб'єкт підприємницької діяльності з метою її оптимізації нормативно-правового регулювання в умовах ринкових відносин.

Стадії процесу аудиторської перевірки в значній мірі залежать від рівня аудиту і підходів до нього: обов'язковий (підтверджуючий); системно-орієнтований (ініціативний); аудит, що базується на ризику.

У підтверджуючому аудиті основна увага надається перевірці документів (облікових реєстрів; визначенню фінансових результатів, представлених у фінансовій звітності).

Системно-орієнтований підхід до аудиту дає можливість аудиту спостерігати за системами, контролюючими певні господарські операції. При проведенні системно-орієнтованого аудиту слід виділити окремим етапом вивчення і оцінку системи обліку і внутрішнього контролю.

При аудиті, що базується на ризику, аудитор орієнтований на фахівців, які контролюють цю систему. Оцінка аудиторського ризику залежить від обсягу витраченого часу на проведення аудиторських послуг, об'єму аудиторської перевірки і вартості аудиторських послуг.

Логічну послідовність першорядних дій аудитора при проведенні різних аудиторських перевірок можна представити у табл. 1.

Таблиця 1

Характеристика аудиторських процедур на різних етапах проведення аудиту

Види аудиторських перевірок		
Підтверджуючий аудит	Системно - орієнтований аудит	Аудит, що базується на ризику
1. Ознайомлювальний етап		
1.1. Вибір суб'єкта аудиту, ознайомлення з його бізнесом і станом обліку. 1.2. Ознайомлення із статутом, статутними документами і правовими зобов'язаннями клієнта. 1.3. Визначення об'єму робіт, узгодження суми оплати і складання договору. 1.4. Складання плану і робочої програми аудиту.	1.1. Вибір суб'єкта аудиту, ознайомлення з його бізнесом і станом обліку. 1.2. Ознайомлення із статутом, статутними документами і правовими зобов'язаннями клієнта. 1.3. Визначення надійності системи обліку і внутрішнього контролю. 1.4. Визначення об'єму робіт, узгодження суми оплати і складання договору. 1.5. Розробка плану і програми аудиту.	1.1. Вибір суб'єкта аудиту, ознайомлення з його бізнесом і станом обліку. 1.2. Ознайомлення із статутом, статутними документами і правовими зобов'язаннями клієнта. 1.3. Визначення надійності системи обліку і внутрішнього контролю. 1.4. Оцінка величини аудиторського ризику і його елементів. 1.5. Визначення об'єму робіт, узгодження суми оплати, складання договору. 1.6. Розробка плану і програми аудиту.
2. Основний етап		
2.1. Перевірка господарських операцій і облікових записів. 2.2. Коректування плану і робочої програми. 2.3. Перевірка (аналіз) фінансової звітності.	2.1. Вивчення господарських операцій, тестування контрольних моментів або перевірка облікових записів. 2.2. Коректування плану і робочої програми. 2.3. Перевірка (аналіз) фінансової звітності.	2.1. Вивчення господарських операцій, тестування контрольних моментів або перевірка облікових записів. 2.2. Коректування плану і робочої програми. 2.3. Перевірка (аналіз) фінансової звітності.
3. Завершальний етап		
3.1. Оцінка (аналіз) результатів перевірки. 3.2. Складання звіту, підготовка пропозицій, ознайомлення з ними замовника. 3.3. Складання аудиторського висновку і акту виконання робіт.	3.1. Оцінка (аналіз) результатів перевірки. 3.2. Написання звіту, підготовка пропозицій, ознайомлення з ними замовника. 3.3. Складання аудиторського висновку і акту виконаних робіт.	3.1. Оцінка (аналіз) результатів перевірки. 3.2. Написання звіту, підготовка пропозицій, ознайомлення з ними замовника. 3.3. Складання аудиторського висновку і акту виконання робіт.

Ознайомлювальний етап на початковій стадії припускає вибір суб'єкта аудиторської перевірки, ознайомлення з його бізнесом і станом обліку. Цей етап характерний для всіх організаційно-методичних підходів до аудиту. Вітчизняна практика показує, що вибір суб'єкта перевірки переважно здійснюють самі аудитори або аудиторські фірми через рекламу, оголошення в періодичних виданнях, радіо, телебачення.

Зарубіжні аудиторські фірми для вибору фірм клієнтів використовують листи-зобов'язання. Аудитори відправляють листи-зобов'язання на різні підприємства і організації, де перераховують свої послуги, зобов'язання аудитора і його відповідальність. Після відповіді клієнта на лист-зобов'язання із запитанням для аудиту представник аудиторської фірми виїжджає на місце перевірки.

На цьому етапі аудитор знайомиться з інформацією про бізнес клієнта, яка необхідна для правильного тлумачення доказів, отриманих в процесі проведення аудиту. Знання бізнесу клієнта вимагає від аудитора докладнішого вивчення видів діяльності, галузевих особливостей організації і технології виробництва. Галузеві особливості окремих видів діяльності суб'єктів перевірки істотно впливають на організацію обліку. Крім того, аудитор повинен добре володіти нормативною базою, яка регулює діяльність і систему обліку підприємств різних галузей народного господарства.

Вивчення бізнесу клієнта дає аудитору можливість вибрати правильний напрям при перевірці підприємства, яке одночасно займається декількома видами діяльності, наприклад: виробництвом, торгівлею, будівництвом і ін.).

Основний етап аудиторської перевірки припускає на початковій стадії процесу ознайомитися із статутом підприємства, його статутними документами і правовими зобов'язаннями. Перевіривши, коли і ким зареєстроване підприємство, склад його засновників, він повинен звернути особливу увагу на предмет і види діяльності, які передбачені статутом підприємства. Все це при подальшій перевірці дає можливість визначити законність здійснення тих або інших господарських операцій. Важливо також проконтролювати наявність ліцензій на види діяльності і реалізацію окремих видів товарів.

В умовах підтверджуючого аудиту, як свідчить вітчизняна практика, за останні роки більшість аудиторів обмежується тільки оглядовим вивченням стану бухгалтерського обліку.

Аудитор повинен дослідити і вивчити систему бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю клієнта для того, щоб зрозуміти, як готується бухгалтерська інформація і мати повне уявлення про надійність певних систем.

Система внутрішньогосподарчого контролю може давати надійну фінансову інформацію, забезпечувати збереження активів суб'єкта перевірки. Якщо у клієнта достатньо надійна система внутрішнього контролю, то ризик контролю буде незнач-

ним, а кількість аудиторських доказів меншим, ніж при слабкому внутрішньому контролі. Окрім цього, оцінка внутрішнього контролю і ризику дає можливість аудитору виявляти контрольні моменти і знижує вірогідність виявлення наявності помилок.

Дослідження системи обліку, оцінка внутрішнього контролю і ризику аудитор здійснює за допомогою вивчення організаційних структур, посадових інструкцій підприємства, бесід з керівництвом і працівниками підприємства, ознайомлення з документообігом, спостереження за роботою менеджерів і внутрішніх аудиторів і т.п.

Основна мета оцінки системи внутрішнього контролю підприємства - створення основи для планування аудиту і визначення часу і об'єму аудиторських процедур, а також суми оплати за надані аудиторські послуги.

Отже, логічно визначити об'єм робіт, узгодження суми оплати і складання договору як окремого етапу процесу аудиту.

Договір аудиторської перевірки містить не тільки види послуг, час його проведення, суму оплати, але і зобов'язання і права як виконавця, так і замовника.

Складання плану і робочої програми є завершальним етапом процесу аудиту. У МСА 300 «Планування аудиту» визначено, що планування повинне передбачати:

- знання бізнесу клієнта;
- розуміння системи бухгалтерського обліку;
- дослідження ризику і суті;
- розрахунок часу і об'єму процедур;
- координацію, керівництво і нагляд;
- інші аспекти.

Для виконання плану аудиту з урахуванням інформації, одержаної на попередніх етапах процесу аудиторської перевірки, аудитор у письмовій формі складає робочу програму. У неї входить перелік конкретних процедур, направлених на виявлення доказів про достовірність інформації про фінансову звітність підприємств. У програмі визначені аудиторські завдання для кожного напрямку дослідження, і вона може служити інструкцією для помічників аудиторів, і використовуватися як спосіб контролю за своєчасністю і якістю виконаних ними робіт.

На стадії дослідження в умовах підтверджуючого аудиту доцільно виділити такі етапи процесу:

- перевірка господарських операцій і облікових записів;
- коректування плану і робочої програми;
- перевірка (аналіз) фінансової звітності, збір аудиторських доказів.

На завершальному етапі складається аудиторський висновок за результатами перевірки. Форма і зміст аудиторського висновку розкриті в МСА 700 «Аудиторський висновок про фінансову звітність».

Після складання висновку, аудитор разом із замовником оформляє і підписує акт виконаних робіт, що є завершальним етапом процесу аудиту.

Висновки. Розглянуті етапи характеризують характер аудиторських процедур аудиту фінансової звітності. Окрім цього, аудиторські фірми виконують додаткові послуги з проведення аналізу фінансової звітності, відновлення обліку і складання звітності, консультації з економіко-правових питань, оподаткування і т.п. Від характеру послуг залежить не тільки методика і процедури аудиту, але і етапи їх виконання.

Отже, види аудиторської діяльності значно впливають як на процес аудиту взагалі, так і на етапи його виконання.

Література

1. Закон України «Про аудиторську діяльність» від 22.04.1993 р. №3125-ХІІ зі змінами та доповненнями.
2. Аудит: Застосування міжнародних стандартів в аудиторській практиці України. Навчальний посібник. - К.: ТОВ «ІАМЦ АУ «Статус», - 2005. - 172с.
3. Автоматизація бухгалтерського обліку, контролю, аналізу та аудиту.- К.: А.С.К.. 1998. - 768с.
4. Бутинець Ф. Ф., Мних Є. В., Олійник О. В. Аудит: Навчальний посібник для самостійного вивчення дисципліни. - Х.: ВД «Інжек», 2003. - 212с.
5. Белуха Н.Т.Аудит: Учебник. К. :«Знання», КОО, 2000. - 769с
6. Савченко В.Я. Аудит: Навч. посібник. - К.: КНЕУ.2004. - 322 с.
9. Серікова Т.М., Понікаров В.Д. Облік, аналіз і аудит: Навчальний посібник. - Х.: ВД «ІНЖЕК»,2003. – 380 с.
10. Усач Б.Ф. Аудит : Навчальний посібник – К.: Знання-Прес,2002.- 223с.
11. Чернелевський Л.М. Аудит. Навчальний посібник. К.: Міленіум, 2002.- 466с.

References

1. Zakon Ukraïny «Pro audytors'ku dij'al'nist'» vid 22.04.1993 r. №3125-III zi zminamy ta dopovnennjamy.
2. Audyt: Zastosuvannja mizhnarodnyh standartiv v audytors'kij praktyci Ukraïny. Navchal'nyj posibnyk. - K.: TOV «IAMC AU «Status», - 2005. - 172s.
3. Avtomatyzacija buhgalters'kogo obliku, kontrolju, analizu ta audytu.- K.: A.S.K.. 1998. - 768s.

4. Butynec' F. F., Mnyh Je. V., Olijnyk O. V. Audyt: Navchal'nyj posibnyk dlja samostijnogo vuvchennja dyscypliny. - X.: VD «InzhEK», 2003. - 212s.

5. Beluha N.T.Audyt: Uchebnyk. K. :«Znannja», KOO, 2000. - 769s

6. Savchenko V.Ja. Audyt: Navch. posibnyk. - K.: KNEU.2004. - 322 s.

9. Sjerikova T.M., Ponikarov V.D. Oblik, analiz i audyt: Navchal'nyj posibnyk. - H.: VD «INZhEK»,2003. – 380 s.

10. Usach B.F. Audyt : Navchal'nyj posibnyk – K.: Znannja-Pres,2002.- 223s.

11. Chernel'evs'kyj L.M. Audyt. Navchal'nij posibnyk. K.: Milenium, 2002.- 466s.

Ларикова Л.Ф. Характеристика аудиторских процедур на разных этапах проведения аудита

В статье представлены виды аудиторских проверок на разных этапах проведения аудита финансово-хозяйственной деятельности предприятий, а также другие виды аудиторской деятельности, которые влияют как на процесс аудита в целом, так и на этапы его проведения.

Ключевые слова: аудит, стадии, процесс, проверка, процедуры, функции, контроль, инвесторы, кредиторы, риск, анализ, этапы

Larikova L.F. Description of audit procedures at different stages of the audit

The article presents the types of audits at various stages of the audit of financial and economic activities of enterprises, as well as other types of audit activities, which affect both the audit process in general and on the stages of its implementation.

Keywords: audit, stage, process, inspection, procedures, functions, control, investors, lenders, risk analysis, the stages

Ларікова Людмила Федорівна – кандидат економічних наук, доцент, доцент кафедри «Облік і аудит» Східноукраїнського національного університету імені Володимира Даля.

Рецензент: Костирко Л.А. - доктор економічних наук, професор, завідувача кафедрою фінансів Східноукраїнського національного університету імені Володимира Даля, м. Луганськ, Україна.

Стаття подана 07.11.2013