

УДК 657.6.001(477)

НОТАТКИ ПРО ПЛАНУВАННЯ ОБОВ'ЯЗКОВОГО АУДИТУ ЗВІТНОСТІ В КОНТЕКСТІ ЗОВНІШНЬОГО КОНТРОЛЮ ЯКОСТІ АУДИТОРСЬКИХ ПОСЛУГ

ОЛЕКСАНДР РЕДЬКО,
доктор екон. наук, професор
Національної академії
статистики, обліку та аудиту,

КАТЕРИНА РЕДЬКО,
канд. екон. наук, доцент,
директор аудиторської
фірми «ASKR»

В українській аудиторській практиці загострилася проблема ціноутворення на професійні послуги. Практично відсутні будь-які рекомендації аудиторам щодо розрахунків мінімальних витрат часу й вартості робіт. Тим самим ослаблений контроль за якістю послуг. У статті запропонована методика ціноутворення на послуги з обов'язкового аудиту з урахуванням ризиків і витрат часу.

Ключові слова: аудит, контроль, собівартість, послуги, ціноутворення, планування.

Згідно із п. 5 ст. 12 Закону України «Про аудиторську діяльність» (далі – Закон) Аудиторська палата України здійснює контроль за дотриманням аудиторськими фірмами та аудиторами вимог цього Закону, стандартів аудиту, норм професійної етики аудитора.

Забороняється проведення аудиту, якщо розмір винагороди за надання аудиторських послуг не враховує необхідного для якісного виконання таких послуг часу, належних навичок, знань, професійної кваліфікації та ступеня відповідальності аудитора (п. 6 ст. 20 Закону).

Отже, АПУ має цілком законодавчо визначене право контролю за дотриманням суб'єктами аудиторської діяльності вимог п.6 ст.20 Закону.

Проте АПУ не має механізму такого контролю та бази для порівняння фактичних витрат часу і вартості аудиторських послуг, **оскільки відсутній критерій «необхідності для якісного виконання».** Аксіоматично, що аудит планується від загальної стратегії до конкретних планів виконавцям. Однак, як показують результати контролю якості аудиторських послуг, у багатьох випадках такі плани або мають чисто формальний характер, або не стосуються головного – обґрунтування вартості аудиторських послуг. Тому не дивно, що можна зустріти вартість

аудиту звітності кредитної спілки, великого промислового акціонерного товариства на рівні 2–5 тис. грн. І це при тому, що роботу виконує одна особа – сертифікований аудитор та 1–2 помічники – бухгалтери. І таких замовлень може бути виконано від 70 і більше за рік.

Одночасно не слід забувати, що ринкові відносини унеможливають регулювання вартості послуг, про що неодноразово попереджав Антимонопольний комітет України. Тому, з одного боку, аудиторській практиці потрібна певна модель планування собівартості послуг, а з другого – така модель може слугувати порівняльною базою при зовнішньому контролі якості професійних послуг аудиторів.

На нашу думку, такою моделлю можуть стати Методичні рекомендації Аудиторської палати України (хоча краще було б – методичні вказівки).

У разі затвердження цих рекомендацій як елемента планування аудиту відповідно до вимог МСА 300 суб'єкти аудиторської діяльності зобов'язані їх застосовувати згідно з п. 4 ст. 6 Закону.

З огляду на викладене вище перевірка практики застосування Методичних рекомендацій як частина зовнішнього контролю за якістю професійних аудиторських послуг створює певний важіль впливу на недобросовісних суб'єктів аудиторської діяльності.

Плануючи аудит фінансової звітності, аудитори мають дотримуватися вимог МСА 300 «Планування аудиту фінансової звітності». Методичні рекомендації (далі – *Рекомендації*) встановлюють вимоги до окремих елементів планування, а саме до розрахунку витрат часу та винагороди за надання послуг з аудиту фінансової звітності.

При цьому потрібно визначити параметри ресурсів, необхідних для забезпечення конкретних сфер аудиту, насамперед таких, як бюджет часу на виконання аудиторських процедур, кількість задіяних виконавців, залучених експертів тощо (МСА 300, загальна стратегія аудиту, § 7–8, п. Д8).

Рекомендації мають визначити один із таких параметрів, як бюджет часу на аудит фінансової звітності. Відповідно до запланованого бюджету в Рекомендаціях також може бути наведений приклад порядку умовного розрахунку мінімальної вартості аудиторських послуг для обов'язкового аудиту фінансової звітності.

При цьому розрахунок вартості аудиторських послуг слід задокументувати в робочих документах за кожним із замовлень, наприклад:

1. РОЗРАХУНОК МІНІМАЛЬНОГО БЮДЖЕТУ ЧАСУ НА АУДИТ ЗВІТНОСТІ

1.1. Розрахунок бюджету часу має враховувати такі чинники:

- Чи це перше замовлення, чи об'єкт вже перевірявся раніше.
- Наявність (попередня оцінка можливості існування) ризиків суттєвого викривлення тверджень звітності.
- Характер бізнесу емітента звітності, бізнес-ризик емітента.
- Обставини замовлення (наявність конфлікту інтересів серед акціонерів, рейдерське захоплення, стислі терміни виконання замовлення, обмеження доступу до інформації з боку управлінського персоналу, необхідність організації проведення інвентаризації тощо).
- Результати попередніх аудитів і фіскальних перевірок.
- Наявні ресурси виконавців: їх кваліфікація, можливість участі у замовленні, необхідність залучення експертів або субпідрядників тощо.

Більш докладно перелік чинників, які слід врахувати, викладено у додатках МСА 300.

1.2. Бюджет часу має відображувати такі етапи аудиту звітності:

1. Оцінка можливості виконання замовлення.
2. Отримання розуміння умов замовлення та бізнесу замовника.
3. Отримання розуміння системи управління, систем обліку та внутрішнього контролю замовника.
4. Безпосереднє виконання замовлення (перевірка).
5. Контроль якості виконання замовлення.
6. Завершення замовлення та оформлення результатів.
7. Моніторинг системи контролю якості замовлення.

Планування задіяних у виконанні завдання ресурсів передбачає призначення компетентних виконавців, керівника групи, контролера якості послуг, формування даних про потенційних експертів.

У бюджеті часу на аудит фінансової звітності слід також врахувати необхідний резерв часу на дослідження сегментів звітності з високим ризиком викривлення, на додаткові процедури аудиту (запити, підтвердження, організацію інвентаризації) та на обговорення результатів аудиту (з вищим управлінським персоналом, з третіми особами, з групою осіб, які виконують замовлення).

Наведений далі приклад витрат часу (табл. 1) є, на думку авторів, мінімально необхідним для достатнього рівня якості виконання замовлення на аудит фінансової звітності. Ці витрати часу слід брати за основу, вони можуть бути збільшені залежно від обставин замовлення, але не менше.

Бюджет часу, який становить 210 год (26–27 днів), може бути розподілено на кількість задіяних у виконанні замовлення аудиторів, фахівців, експертів тощо.

Проте не все так просто. Існують різні обставини замовлення на аудит, різні емітенти звітності, різні ситуації та конфлікти в середині замовників і користувачів аудиторського висновку. Тому базова величина витрат часу потребує індивідуальних коригувань з огляду на обставини замовлення, аудиторську практику та бізнес-середовище того чи іншого регіону. Це можна скоригувати за рахунок коефіцієнтів.

**ЗАГАЛЬНИЙ МІНІМАЛЬНИЙ БЮДЖЕТ ЧАСУ НА АУДИТ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ
(при 8-годинному робочому дні)**

№ з/п	Процедури аудиту	Мінімум часу, год.	Робочі дні
1	Отримання замовлення та процедури оцінки можливості прийняття замовлення	4	
2	Отримання розуміння умов, обставин і суті замовлення	2	
3	Ознайомлення з бізнесом замовника	2	
4	Ознайомлення із системою управління замовника	2	
5	Ознайомлення із системою бухгалтерського обліку замовника і програмним продуктом з автоматизації обліку та звітності	2	
6	Ознайомлення із системою внутрішнього контролю (внутрішнього аудиту) замовника	2	
8	Обговорення у групі виконавців особливостей і обставин замовлення, потенційних аудиторських ризиків, актуалізація та персоніфікація нормативно-довідкової бази	4	
9	Планування аудиторської перевірки згідно із МСА (стратегія та план і програма аудиту, розрахунки суттєвості, ризиків викривлення, розподіл завдань серед виконавців тощо)	8	
Усього		26	3
10	Виконання аудиторських процедур перевірки:		
10.1	Установчих документів замовника	2	
10.2	Облікової політики	4	
10.3	Договірного забезпечення діяльності замовника	4	
10.4	Тверджень звітності	24	
10.5	Тверджень класу операцій	16	
10.6	Тверджень залишків на рахунках бухгалтерського обліку	18	
10.7	Вибіркова перевірка первинних облікових документів	36	
11	Отримання пояснень персоналу замовника	16	
Усього		120	15
12	Формування попередніх результатів	4	
13	Поточне обговорення в ході перевірки виявлених невідповідностей у середині групи виконавців та з персоналом замовника	4	
14	Поточне консультування виконавців замовлення в ході перевірки з проблемних питань перевірки	4	
15	Обговорення результатів перевірки з управлінським персоналом замовника	4	
16	Аналіз подій після дати складання звітності та написання аудиторського висновку	12	
Усього		24	3
18	Формування остаточних файлів робочих документів	24	3
19	Витрати часу на внутрішній контроль якості аудиторських послуг	16	2
У цілому мінімально необхідні витрати часу		210	26–27

1.3. Підвищуючі коефіцієнти

Під час прийняття замовлення на аудит фінансової звітності слід урахувувати можливі додаткові витрати часу, які викликані певними обставинами замовлення. В такому разі аудитор застосовує підви-

щуючі коефіцієнти відносно загального обсягу бюджету часу (табл.2). Встановлені коефіцієнти належать або до конкретних етапів виконання замовлення (рядки «Усього») або до загального фонду робочого часу (рядок «У цілому»).

Таблиця 2

ПІДВИЩУЮЧІ КОЕФІЦІЄНТИ

№ з/п	Чинники збільшення витрат часу	Коефіцієнт
1	Необхідність нагляду за проведенням інвентаризації активів	1,2
2	Наявність диверсифікованої господарської діяльності замовника (різні за видами господарські операції)	1,05
3	Наявність філій (підрозділів) територіально віддалених від центрального офісу	1,02
4	Ведення бухгалтерського обліку частково вручну, частково за допомогою ПЕОМ	1,25
5	Суттєві зміни в законодавстві, що регулює бізнес та його оподаткування, перед датою складання фінансової звітності	1,5
6	Креативне ведення бухгалтерського обліку головним бухгалтером	1,25
7	Наявність зведеної або консолідованої фінансової звітності	1,25
8	Складання звітності за П(С)БО та /або за МСФЗ	1,5

Застосування та вибір підвищуючого коефіцієнта здійснюється за професійним судженням аудитора, але цей вибір має бути обґрунтований і задокументований у робочих документах з планування аудиту.

Аудитор залежно від суб'єктивних умов замовлення може розробити інші коефіцієнти, які відповідатимуть обставинам замовлення на аудит фінансової звітності. Такі коефіцієнти потрібно затверджувати та задокументувати в робочій документації з планування аудиту.

Специфіка аудиту полягає в тому, що аудитор може працювати більше часу, ніж це встановлено чинним законодавством для робочого дня (наприклад, увечері, у вихідні дні) і працювати не тільки в офісі замовника, а й у своєму офісі чи дома. Тому бюджет часу на аудит фінансової звітності має слугувати для офіційного розрахунку вартості (калькулювання) професійних послуг для замовника та підставою для плану-графіка роботи виконавців.

Наступним кроком є **розрахунок собівартості аудиторських послуг з аудиту звітності**.

Розрахунок мінімального розміру собівартості аудиту фінансової звітності може бути як результатом узгодження сторін – замовником аудиту та його виконавцем (суб'єктом аудиторської діяльності), так і офіційно прийнятим і публічним розрахунком, оприлюдненим у прайс-листі аудиторської фірми (або аудитора – приватного підприємця).

Вартість послуг встановлюють за калькуляційною одиницею залежно від виду послуг (за вибором):

- *людино-година;*
- *людино-день.*

Прайс-лист потрібно актуалізувати (оновлювати) щороку до 1 вересня поточного року.

Загальну вартість аудиту фінансової звітності розраховують за такою формулою:

$$ЗВ_{ф.з} = БЧ_{пл} \cdot Ко \cdot К_{інф} \cdot K^1 \text{ (або } K^2),$$

де $БЧ_{пл}$ – очікуваний (запланований) бюджет часу на перевірку звітності; $Ко$ – калькуляційна одиниця (людино-година, людино-день); $К_{інф}$ – коефіцієнт інфляції попереднього періоду; K^1, K^2 – відповідно підвищуючий або знижуючий коефіцієнт.

Крім того, до цієї вартості можна додавати рівень рентабельності послуг, податки тощо.

Рекомендована (як приклад) вартість 1 людино-год на сьогодні, на нашу думку, може бути в межах від 5–10 євро за курсом НБУ.

Природно, що розрахована в такий спосіб загальна вартість аудиторських послуг може також збільшуватися або зменшуватися відповідно до обставин замовлення (табл.3).

Таблиця 3

ПІДВИЩУЮЧІ ТА ЗНИЖУЮЧІ КОЕФІЦІЄНТИ

№ з/п	Підстави застосування	Коефіцієнт	
		підвищуючий	знижуючий
1	Стислі терміни виконання завдання	2,5	
2	Завдання виконують перед фіскальною перевіркою	1,5	
3	Результати аудиту розглядатимуться в умовах конфлікту інтересів	2,0	
4	Замовник вже попередньо перевірявся суб'єктом аудиту в попередньому періоді		0,75
5	Замовник має ефективну систему внутрішнього контролю		0,95
6	Аудит вимагає перевірки відокремлених підрозділів у інших регіонах	1,5	
7	Існують суттєві суперечності у державних регуляторних актах щодо діяльності та оподаткування замовника	1,05	
8	Специфіка бізнесу замовника вимагає залучення обов'язкового зовнішнього експерта	1,8	

Аудиторська фірма (аудитор – приватний підприємець) може самостійно коригувати розміри наведених у табл. 3 коефіцієнтів виходячи з обставин замовлення та умов ведення аудиторської діяльності в регіоні дислокації або регіоні виконання замовлення.

Однак застосування знижуючого коефіцієнта не повинно зменшувати мінімальну собівартість аудиту звітності нижче, ніж середня собівартість аналогічних послуг у регіоні діяльності суб'єкта аудиту.

Запропонована методика стосується швидше малих, середніх аудиторських фірм або аудиторів – приватних підприємців, оскільки в аудиторських фірмах, які професійно займаються аудитом, або у членів іноземних мережевих фірм методики калькулювання собівартості (вартості) давно й успішно застосовуються. Тому й інша частина українського аудиторського загалу має звикати до сучасного підходу до аудиту як до бізнесу а не як до хобі.

Автори висловили власну думку з приводу планування обов'язкового аудиту звітності, маючи на увазі насамперед віднайдення інструменту впливу на недобросовісних («дешевих») аудиторів з боку зовнішнього контролю якості професійних послуг. Проте одночасно планування часу на аудит звітності допоможе аудиторам вирівняти (хоча б у регіоні дислокації) цінову політику.

В українській аудиторській практиці обострилась проблема ценообразовання на професійні послуги. Практически отсутствуют какие-либо рекомендации аудиторам по расчетам минимальных затрат времени и стоимости работ. Тем самым ослаблен контроль за качеством услуг. В статье предложена методика ценообразовання на услуги по обязательному аудиту с учетом рисков и затрат времени.

Ключевые слова: аудит, контроль, себестоимость, услуги, ценообразование, планирование.

In the Ukrainian audit practice has worsened the problem of pricing for professional services. In practice any recommendations to auditors concerning estimating of minimum timetable and cost of works are absent. Thereby the control over the quality of services is reduced. The article attempts to offer methods of pricing for services for a statutory audit taking into account risks and timetable.

ДО УВАГИ АВТОРІВ!

Журнал

“БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК І АУДИТ”

визнано Вищою атестаційною комісією України

професійним виданням з бухгалтерського обліку та аудиту

(постанова Президії ВАК України від 22.12.2010 р. № 1-05/8)

Відповідно до постанови Президії ВАК України журнал підвищує вимоги до відбору наукових статей до друку

