

СВІТОВЕ ГОСПОДАРСТВО І МІЖНАРОДНІ ЕКОНОМІЧНІ ВІДНОСИНИ

УДК 657.6

ВЗАЄМОВІДНОСИНИ СУБ'ЄКТІВ ЗОВНІШНЬОЕКОНОМІЧНОЇ ТА СУБ'ЄКТІВ АУДИТОРСЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ

О.Е. Лубенченко, кандидат економічних наук.
Державний економіко-технологічний університет транспорту, м. Київ

© Лубенченко О.Е., 2015.

Статтю отримано редакцією 28.09.2015 р.

Вступ. Аудиторська діяльність – це підприємницька діяльність, тому зв'язки, що виникають між замовником аудиторських послуг і аудиторами та аудиторськими фірмами, є відносинами у межах господарчої діяльності. У Господарському кодексі України (ГКУ) – загальному законодавстві – визначено, що умови та порядок здійснення аудиторської діяльності, права й обов'язки аудиторів та аудиторських організацій (фірм) визначаються законом і іншими нормативно-правовими актами (п. 4 ст. 364 ГКУ) [1].

Незважаючи на значну кількість проведених досліджень, вивчення проблематики взаємодії між управлінським персоналом та аудиторською фірмою перебуває лише на початковому етапі. Тому дослідження в цьому напрямі мають продовжуватися відповідно до Закону України «Про аудиторську діяльність» [3].

Огляд останніх джерел досліджень і публікацій. Проблемні питання щодо взаємодії між управлінським персоналом замовника та аудиторською фірмою докладно розглянуто у наукових працях вітчизняних вчених – Н.А. Проскуріної [5], О.Ю. Редька [6], І.М. Дмитренко [2] й інших. Але поки ще практично не вивчалися взаємовідносин суб'єктів зовнішньоекономічної та суб'єктів аудиторської діяльності.

Постановка завдання. Завдання полягає в розробленні процедур побудови взаємовідносин суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності (ЗЕД) й суб'єктів аудиторської діяльності та їхнього документального супроводу.

Основний матеріал і результати. Аудиторські послуги можуть надаватися на підставі договору письмового або усного звернення замовника до аудитора (аудиторської фірми) [3]. У вітчизняній практиці угоди із замовником аудиторських послуг укладаються у письмовому вигляді. В усній формі зазвичай угода укладається, коли час отримання послуги і звернення збігаються – замовник звернувся за консультацією й отримав її в аудиторській фірмі в момент звернення. Усне укладання угоди підтверджується рахунком-фактурою та актом прийому-передачі наданих аудиторських послуг. За Міжнародними стандартами аудиту аудитор при ухваленні співпраці із замовником має застосовувати Міжнародний стандарт аудиту (МСА) 210 «Узгодження умов завдань з аудиту» [4]. На думку автора, цей стандарт можна застосувати і при укладенні угоди на виконання погоджених процедур. Стандарт розглядає передумови

прийняття замовлення на проведення аудиту, але не всі вони можуть підходити до виконання узгоджених процедур. Такими передумовами є:

отримання підтвердження від управлінського персоналу підприємства, що він визнає та розуміє відповідальність за організацію і проведення господарських операцій відповідно до законодавства;

забезпечення аудитора інформацією, котра, як відомо управлінському персоналу, є доречною для виконання завдання з погоджених процедур, додатковою інформацією, про яку аудитор може зробити запит управлінському персоналу з метою аудиту;

необмежений доступ до працівників суб'єкта господарювання, від котрих, за визначенням аудитора, необхідно отримати аудиторські докази;

одержання інформації про чесність головних власників, ключового та найвищого керівництва;

установлення достатньої компетентності групи для виконання завдання з погоджених процедур;

визначення можливості фірми та групи щодо дотримання відповідності етичним вимогам.

Аудитор і замовник повинні погодити умови завдання. Погоджені умови треба документувати в листі-зобов'язанні або в будь-якій іншій прийнятній формі договору. Лист-зобов'язання документує й підтверджує сприйняття аудитора, мету та обсяг аудиторської перевірки, ступінь відповідальності аудитора перед замовником і форму будь-яких звітів та висновків [4].

Упевнення в чесності управлінського персоналу підприємства можна отримати за допомогою тесту на шахрайство, у якому керівникам замовника необхідно надати відповіді на запитання, сформульовані аудитором. Такий тест є попереджувальним заходом, заходом щодо запобігання шахрайству.

Лист-зобов'язання має бути погоджений управлінським персоналом замовника, що свідчить про усвідомлення ним умов і результатів виконання завдання з погоджених процедур. Але ж, за авторським досвідом, майже кожний другий представник суб'єкта господарювання – замовника не погоджується підписувати такий лист. Це пояснюється відсутністю національної практики та досвіду листування з питань відповідальності аудитора і замовника. Управлінський персонал підприємств вважає укладання письмової угоди доречнішим та дієвішим з точки зору Цивільного кодексу України, таким, що забезпечить права замовника [7].

Автором розроблено лист-зобов'язання й тест на шахрайство.

Лист-зобов'язання стосовно завдання з погоджених процедур щодо практики обліку господарських операцій у сфері ЗЕД

*Директору або відповідному
представнику вищого управлінського
персоналу _____.*

Ви запропонували нам провести погоджені процедури стосовно практики обліку господарських операцій у сфері ЗЕД (облік операцій з придбання і продажу іноземної валюти; курсові різниці та їхнє відображення в обліку; облік розрахунків за експортно-імпортними операціями; взаємозалік у сфері зовнішньоекономічної діяльності; облік взаємозаліків у сфері ЗЕД; облік іноземних інвестицій; облік операцій з давальницькою сировиною у сфері ЗЕД; податок на додану вартість у сфері ЗЕД; податок на додану вартість у сфері ЗЕД) за період з _____ р. по _____ р.

Цим листом ми із задоволенням підтверджуємо прийняття цього завдання і наше розуміння його. Наш аудит здійснюватиметься не з метою висловлення думки щодо фінансової звітності, а для надання звіту про фактичні результати, отримані в процесі роботи.

Ми проведемо перевірку відповідно до Міжнародних стандартів супутніх послуг (МССП). Ці стандарти вимагають від нас дотримання етичних вимог, а також планування й виконання аудиторської перевірки. Ми погодилися виконати наведені процедури і надати Вам звіт про фактичні результати роботи, отримані в процесі нашої діяльності. При виконанні завдання з погоджених процедур стосовно практики господарських операцій у сфері ЗЕД за

період з _____ р. по _____ р. будуть застосовуватися такі процедури: перерахунок, порівняння й інші перевірки точності записів, перевірка, аналіз, запит та отримання підтверджень. Указані процедури не є аудиторською перевіркою, тому аудитор не виражає впевненості стосовно розрахунків фінансової звітності в цілому й розрахунків з контрагентами у сфері ЗЕД, зокрема за період з _____ р. по _____ р. Метою процедур, які ми виконуємо, є виняткове надання Вам допомоги з практики ведення обліку господарських операцій у сфері ЗЕД. Наш звіт призначений лише для Вас і не повинен використовуватись у жодних інших цілях. Процедури, які ми виконуємо, не будуть аудитом чи оглядом, проведеними згідно з Міжнародними стандартами аудиту або Міжнародними стандартами завдань з огляду, а отже, ми не висловлюватимемо впевненості. Сподіваємося на повноцінну співпрацю з Вашими працівниками і на те, що нам будуть надані всі записи, документація та інша інформація, яка потрібна у зв'язку з нашими завданням. Наш гонорар виплачується на основі розрахунків, котрі виставлятимуться відповідно до виконаних робіт. Величину гонорару розраховано на основі часу, витраченого фахівцями на виконання завдання, з урахуванням поточних витрат. Узгоджена оплата варіюється залежно від ступеня відповідальності фахівців, їхнього досвіду та потрібної кваліфікації. Просимо Вас підписати й повернути доданий примірник цього листа як свідчення того, що він відповідає Вашому розумінню умов завдання, включаючи конкретні узгоджені нами процедури, які будуть виконані.

Керівник аудиторської фірми _____.

Наведемо приклад тесту на шахрайство.

Тест на шахрайство

Мета контролю: з'ясувати, чи існують на підприємстві ознаки шахрайства.

Зміст	Результат		Примітки
	Так	Ні	
1. Операції відображаються у бухгалтерському обліку			
1.1. невчасно			
1.2. не в повному обсязі			
2. Відображені у бухгалтерському обліку операції не відповідають			
2.1. даним документів			
2.2. обліковому періоду			
2.3. обліковій політиці			
3. Облікові записи містять непідтверджені або недозволені залишки чи операції			
4. Наявні випадки несанкціонованого доступу до систем та записів			
5. Відсутність оригіналів документів, відображених в облікових регістрах			
6. Наявність частих або неправомірних виправлень у документах			
7. Невідповідність даних регістрів та підтверджень, отриманих від третіх осіб			
8. Велика кількість сторнуючих проводок та інших коригувань			

Висновок: ми впевнилися / не впевнилися в чесності управлінського персоналу (власників) замовника.

Виконав _____

Перевірів _____

Міжнародна практика свідчить, що за відсутності листа-зобов'язання аудитор (аудиторська фірма) не переходить до укладання угоди. За наявності листа-зобов'язання наступним кроком є підписання договору. Наявність його визначається вимогами Закону України «Про аудиторську діяльність», Цивільного кодексу України, Господарського кодексу України. Обов'язки суб'єктів господарювання-замовників визначені в статті 9 Закону України «Про аудиторську діяльність»:

органи управління суб'єкта господарювання зобов'язані створити аудитору (аудиторській фірмі) належні умови для якісного виконання аудиту;

органи управління суб'єкта господарювання несуть відповідальність за повноту і достовірність документів та іншої інформації, які надаються аудитору (аудиторській фірмі) для проведення аудиту чи надання інших аудиторських послуг;

фінансова звітність суб'єкта господарювання, котра відповідно до закону підлягає обов'язковій аудиторській перевірці, повинна бути перевірена аудитором і оприлюднена відповідно до вимог законів України [3].

Ст. 18 Закону України «Про аудиторську діяльність» визначає права аудиторів та аудиторських фірм, а ст. 19, ст. 20 – обов'язки. Спеціальні вимоги щодо заборони проведення аудиту стосуються саме аудиту фінансової звітності, але, на думку автора, мають розповсюджуватися і на виконання завдання з узгоджених процедур в частині п.6, п.7 ст. 20 Закону «Про аудиторську діяльність».

Усвідомивши права та обов'язки сторін, суб'єкт аудиту й суб'єкт господарювання досягають розуміння стосовно необхідності укласти угоду про надання аудиторських послуг. Така угода має передбачати можливість доступу аудитора до всіх необхідних бухгалтерських записів з метою отримання інформації, що складатиме основу аудиторського висновку (звіту), а також передбачати механізм обміну запитами, отриманими підтвердженнями певних статей фінансової звітності та результатами перевірки. Важливим автор вбачає заходи з утримання клієнта після закінчення строку дії угоди, наприклад, шляхом надання знижок на консультації тощо.

Таким чином, процедури взаємодії суб'єктів ЗЕД і суб'єктів аудиторської діяльності при виконанні завдання з узгоджених процедур виконуються за такими етапами:

I етап: письмова або усна пропозиція щодо перевірки операцій у сфері ЗЕД;

II етап: розгляд передумов прийняття замовлення, скерування листа-зобов'язання;

III етап: повернення листа-зобов'язання, що свідчить про усвідомлення замовником системи результатів завдання;

IV етап: перевірка, обмін інформацією під час перевірки (запити, отримання підтверджень тощо) й обмін результатами перевірки (отримання замовником аудиторського звіту щодо операцій у сфері ЗЕД). Підписання угоди про виконання завдання з узгоджених процедур та надання замовником доступу до всіх необхідних для виконання завдання документів;

V етап: продовження співпраці із замовником після перевірки.

Висновки. Процедури взаємодії суб'єктів ЗЕД і суб'єктів аудиторської діяльності є складовою організації аудиторської діяльності – організації виконання завдань з узгоджених процедур, які сприяють задоволенню потреб користувачів у якісних супутніх аудиторських послугах. Такі процедури виконуються у п'ять етапів та потребують зворотного зв'язку між аудиторською фірмою і замовником. Підтримання такого зв'язку важливе й після проведеної перевірки шляхом продовження подальшої співпраці.

ЛІТЕРАТУРА:

1. Господарський кодекс України [Електронний ресурс]: Кодекс від 16.01.2003 № 436-IV, ВР / Офіційний веб-сайт Верховної ради України. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/main/436-15>

2. Дмитренко И.Н. Организационные предпосылки становления системно-ориентированного аудита в Украине / И.Н. Дмитренко // Международные стандарты аудита, их применение в практической деятельности: материалы межрегион. науч.-прак. конф. – Севастополь: Севастопольское ТО САУ, 2004. – С. 26 - 35.

3. Закон України «Про аудиторську діяльність» від 22.04.1993 № 3125-ХІІ [Електронний ресурс] / Офіційний веб-сайт Аудиторської палати України. – Режим доступу: <http://www.apu.com.ua/normativni-akti-shcho-regulyuyut-auditorsku-diyalnist/14-zakoni-ukrajini>

4. Лубенченко О.Е. Міжнародні стандарти аудиту, надання впевненості та етики: [навч. посіб.] / О.Е. Лубенченко. – Алчевськ: ДонДТУ, 2012. – 311 с.

5. Проскуріна Н.М. Технологія управління взаємовідносин суб'єктів господарювання в процесі аудиту / Н.М. Проскуріна // Економіка і регіон. – 2011. – № 2(29). – С. 29 – 35.

6. Редько О.Ю. Методологія і організація професійного аудиту в Україні. Стан та перспективи розвитку: автореф. дис. ... доктора екон. наук : 08.00.09 / О.Ю. Редько. – К., 2009. – 29 с.

7. Цивільний кодекс України від 16.01.2003 № 435-IV / Ліга Закон [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/435-15>.

УДК 657.6

Лубенченко Ольга Едуардівна, кандидат економічних наук, доцент кафедри обліку та аудиту. Державний економіко-технологічний університет транспорту, м. Київ. **Взаємовідносини суб'єктів зовнішньоекономічної та суб'єктів аудиторської діяльності.** Розглянуто процедури побудови взаємовідносин суб'єктів зовнішньоекономічної й суб'єктів аудиторської діяльності. Наведено передумови прийняття замовлення на проведення аудиту (отримання згоди управлінського персоналу, забезпечення аудитора інформацією, отримання інформації про чесність головних власників, визначення можливості фірми та групи щодо дотримання відповідності етичним вимогам і технічним внутрішньофірмовим стандартам). Наголошено на необхідності застосування робочих документів при наданні погоджених процедур (лист-зобов'язання, тест на шахрайство). Конкретизовано обов'язки й права аудиторів та аудиторських фірм. Розроблено процедури взаємодії суб'єктів аудиторської й суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності.

Ключові слова: аудиторська діяльність, зовнішньоекономічна діяльність, Господарський кодекс України, аудиторські послуги, міжнародні стандарти, лист-зобов'язання.

УДК 657.6

Лубенченко Ольга Едуардовна, кандидат экономических наук, доцент кафедры учета и аудита. Государственный экономико-технологический университет транспорта, г. Киев. **Взаимоотношения субъектов внешнеэкономической и субъектов аудиторской деятельности.** Рассмотрены процедуры построения взаимоотношений субъектов внешнеэкономической деятельности и субъектов аудиторской деятельности. Приведены предпосылки принятия заказа на проведение аудита (получение согласия управленческого персонала, обеспечение аудитора информацией, получение информации о честности главных владельцев, определение возможности фирмы и группы относительно соблюдения соответствия этическим требованиям и техническим внутрифирменным стандартам). Отмечена необходимость применения рабочих документов при предоставлении согласованных процедур (письмо-обязательство, тест на мошенничество). Конкретизированы обязанности и права аудиторов и аудиторских фирм. Разработаны процедуры взаимодействия субъектов аудиторской и субъектов внешнеэкономической деятельности.

Ключевые слова: аудиторская деятельность, внешнеэкономическая деятельность, Хозяйственный кодекс Украины, аудиторские услуги, международные стандарты, письмо-обязательство.

UDC 657.6

Lubenchenko O.E., PhD, Associate Professor, Department of Accounting and Auditing, State Economic and Technological University of Transport (Kyiv). **Relations of foreign economic activity entities and auditing entities.** The process of establishing relations between the foreign economic activity entities and the auditing entities has been considered. The prerequisites for taking an audit order (namely obtaining the managers' consent, providing information to the auditor, obtaining the information about the main owners' honesty, determining the ability of a company or a group to comply with ethical requirements and internal standards of the company) are presented. The necessity of providing the working papers at the agreed procedures (namely engagement letter, business fraud test) is emphasized. Rights and obligations of auditors and audit firms are specified. Procedures of the audit activity entities and the foreign economic activity entities interaction have been developed.

Keywords: auditing, foreign trade, Economic Code of Ukraine, auditing services, international standards, engagement letter