

УДК 657.6 (07)

Корінько М. Д.,

доктор економічних наук, доцент, завідувач кафедри аудиту Національної академії статистики, обліку та аудиту

ПРОЦЕДУРИ АУДИТУ

НА ПІДГОТОВЧОМУ ЕТАПІ ПЛАНУВАННЯ

У статті визначено роль підготовчого етапу планування аудиту.

Розглянуто процес здійснення підготовчого етапу планування, проаналізовано важливість та основні його аспекти при плануванні аудиторської перевірки. Визначені процедури аудиту, які застосовуються на етапі попереднього планування. Сформовано основні питання, які підлягають документуванню під час попереднього планування аудиторської перевірки.

Ключові слова: аудит, процедура аудиту, підготовчий етап планування, аудиторська перевірка.

В статье определена роль подготовительного этапа планирования аудита. Рассмотрен процесс осуществления подготовительного этапа планирования, проанализирована важность и основные его аспекты при планировании аудиторской проверки. Определены процедуры аудита, которые применяются на подготовительном этапе планирования. Сформированы основные вопросы, подлежащие документированию во время подготовительного этапа планирования аудиторской проверки.

Ключевые слова: аудит, процедуры аудита, подготовительный этап планирования, аудиторская проверка.

The role of the audit preparatory planning stage is defined in this article. The process of preparatory planning stage is considered. The importance of preparatory stage and its main aspects while audit planning are analyzed. Audit procedures that are used at the preparatory stage are

defined. The main issues that have to be documented during the audit preparatory planning stage are formed.

Key words: audit, audit procedures, the preparatory planning stage, audit.

Постановка проблеми. Підготовчий етап планування аудиторської перевірки один із основних етапів аудиторського процесу. Під час підготовчого етапу створюються необхідні передумови планування процесу аудиторської перевірки. Попереднє планування ґрунтується, перш за все, на прийнятті рішення про початок або продовження співпраці

© Корінько М. Д., 2011

152 Наукові записки. Серія "Економіка". Випуск 18 Фінансова система України 153

з підприємством і систему підбору кваліфікованих кадрів, що мають необхідні знання і досвід проведення аудиторських перевірок. Згадані аспекти – важлива складова якісної оцінки діяльності аудиторської фірми. Для успішного керівництва процесом підготовки до проведення аудиту необхідне розуміння важливості управління аудитом, його етапів і функцій, ефективності планування і якісного його виконання.

Багато зарубіжних та вітчизняних вчених займались вивченням питання, попереднього планування аудиту, яке знаходиться в центрі уваги наукової та громадської думки. Можна впевнено стверджувати, що сьогодні в Україні це питання вимагає нагального вирішення. Враховуючи міжнародний досвід, слід зазначити, що попереднє планування є невід'ємною рисою вдосконалення аудиту в цілому.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Дослідженню проблем планування аудиту фінансової звітності в умовах невизначеності та ризику присвятили праці такі вчені-економісти, як: М. Т. Білуха, А. М. Герасимович, В. М. Жук, М. В. Кужельний, В. О. Озеран, О. А. Петрик, О. Ю. Редько, В. С. Рудницький, В. К. Савчук, В. В. Сопко, Л. К. Сук, Б. Ф. Усач, В. О. Шевчук. Проте існує нагальна потреба у розробці теоретико-методологічних засад та методичних підходів

щодо визначення процедур аудиту на підготовчому етапі планування як важливого елементу аудиту фінансової звітності.

Мета і завдання дослідження. Метою статті є науково-методичне обґрунтування механізму реалізації процедур аудиту на підготовчому етапі планування аудиторської перевірки як детермінанту підвищення якості аудиторських послуг та визначення способів, методів і чинників, що впливають на ступінь довіри аудитора до результатів процедур аудиту.

Виклад основного матеріалу. Планування аудиту – один з найбільш важливих етапів аудиторської перевірки, який передбачає розробку загальної стратегії і детального підходу до очікуваного характеру, термінам проведення і обсягу процедур аудиту. Чіткого порядку планування аудиторської перевірки не визначено ні в одному з нормативних документів, тому аудиторам необхідно самостійно визначити послідовний порядок дій при проведенні аудиторської перевірки через створення відповідного внутрішнього стандарту.

Планування процесу аудиту включає три основних етапи: 1) попереднє планування аудиту (підготовчий етап); 2) підготовка і складання загального плану аудиту; 3) підготовка і складання програми аудиту [1, с. 84].

Під час підготовчого етапу створюються необхідні передумови планування процесу аудиту. В процесі попереднього ознайомлення з підприємством необхідно оцінити його фінансову стабільність; положення в економічному бізнес-середовищі; стосунки з попереднім аудитором, якщо вони мали місце [2, с. 196].

На цьому етапі необхідно вирішити: чи варто починати співпрацю з підприємством-замовником; зрозуміти причини, що спонукали підприємство-замовника вдатися до послуг аудиторів; з'ясувати з підприємством мету аудиторської перевірки і отримати розуміння того,

яких результатів очікує підприємство від аудиту.

При прийнятті нових клієнтів постає необхідність у ознайомленні з фінансовою інформацією. Детальну інформацію про підприємство і її керівництво можливо отримати від установ банку, страхової компанії, адвокатської фірми й інших, пов'язаних з нею, юридичних і фізичних осіб. Найбільш надійним джерелом інформації є попередній аудитор підприємства-замовника. Новому аудиторіві доцільно зв'язатися зі своїм попередником, від якого він може отримати інформацію про наміри керівництва, спірні питання з приводу застосування принципів обліку, процедур аудиту, розміру гонорару та своєчасності проведення розрахунків. Але можливість такого контакту повинна заздалегідь погоджуватись з підприємством-замовником. У випадку, якщо між попереднім аудитором і підприємством-замовником були судові спори або суперечливі ситуації, новий аудитор має бути повідомлений про те, якої інформації він буде позбавлений.

Оцінку можливого продовження співпраці проводять і аудиторські фірми, що не перший рік співпрацюють з підприємством-замовником. Суперечливі колізії можуть призвести до припинення співпраці. У випадку судового розгляду аудитор не може продовжувати працювати з підприємством-замовником через втрату незалежності [3, с. 64].

Метою попереднього планування є оцінка можливості проведення аудиту, попередня оцінка обсягу (тривалість, вартість) майбутніх робіт, підготовка інформаційної бази для подальших етапів планування. Для здійснення таких оцінок досягається розуміння принаймні в таких питаннях: а) бізнес підприємства, його організація, масштаб, надійність; б) дотримання принципу безперервності; в) стан бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю на підприємстві.

Для розуміння бізнесу підприємства-замовника необхідно, як мінімум, вивчити вплив таких чинників, як: а) організаційно-правова

форма і структура підприємства, організаційно-управлінська ієрархія;  
б) види діяльності, продукція (товари, роботи, послуги), що випускається, специфіка галузі; в) організація і технологія виробництва;  
г) вимоги до персоналу, принципи оплати праці; ґ) дотримання чинного законодавства при здійсненні фінансових і господарських операцій.

Принцип безперервності діяльності передбачає, що підприємство продовжуватиме свою діяльність у досяжному майбутньому, тобто керівництво підприємства не має наміру протягом принаймні найближчих 12 місяців ліквідувати підприємство або істотно скоротити його діяльність. Гарантія дотримання цього принципу дуже важлива для таких користувачів аудиторської інформації, як кредитори, позикодавці, постачальники, покупці продукції підприємства, тобто для сторін, пов'язаних з підприємством фінансовими і майновими стосунками. Тому необхідно вже на стадії попереднього планування вивчити чинники, в першу чергу, що впливають на дотримання цього принципу:  
а) показники рентабельності і ліквідності, динаміка їх зміни (чи не має місця різке погіршення цих показників); б) виконання у встановлені терміни фінансових зобов'язань; в) стан ринку збуту (чи не скорочується він); г) наявність не врегульованих розбіжностей з державними органами або іншими економічними суб'єктами; ґ) ротація кадрів (чи не покидають фірму ключові співробітники) [4, с. 73].

Від організації і стану системи бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю на підприємстві залежить величина аудиторського ризику (точніше, його складових – властивого ризику та ризику контролю),  
обсяг перевірки (масштаб аудиту і послідовність застосування процедур аудиту), вартість перевірки (необхідність залучення більш кваліфікованих аудиторів або відсутність такої необхідності) й

ін. Тому в ході попереднього планування необхідно вивчити такі першочергові чинники, що впливають на організацію і стан бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю, як: а) форма ведення обліку, міра його автоматизації; б) структура бухгалтерської служби, організація роботи бухгалтерії; в) стан облікової документації (повнота, систематизація і т. ін.); г) склад і якість організаційно-розпорядливої документації, що визначає діяльність бухгалтерії (наказ по обліковій політиці, положення про документообіг, робочий план рахунків, посадові інструкції і т. д.); г) організація роботи з нормативно-довідковою літературою; д) участь головного бухгалтера в питаннях здійснення операцій, податкового планування і т. д.

На етапі попереднього планування найчастіше використовуються такі процедури аудиту, як аналітичні процедури, спостереження, огляд (документальний), опитування, анкетування, тестування, запити.

Джерелами здобуття інформації про підприємство-замовника, його бізнес, стан бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю можуть бути: засновницькі і реєстраційні документи; наказ про облікову політику; фінансова звітність, реєстри бухгалтерського обліку; контракти (договори) на постачання продукції, виконання робіт, надання послуг; результати огляду підприємства, його виробничих та офісних приміщень; результати бесід і переговорів з керівництвом, головним бухгалтером, працівниками підприємства; результати спостереження за виробничим процесом; результати перевірок, проведених раніше (іншою аудиторською фірмою, податковою інспекцією); інформація від третіх осіб [5, с. 24].

Результатом попереднього планування перш за все є оцінка можливості проведення аудиту у підприємства-замовника. Відмова від проведення аудиту зумовлюється ґрунтовним сумнівом аудиторів у чесності, сумлінності, надійності потенційного підприємства-замов-

ника. Подібні сумніви можуть бути засновані на таких фактах, як неплатоспроможність, недотримання законодавчих і нормативних актів, навмисне зменшення чистих активів з метою банкрутства і т. ін.

Іншим не менш важливим результатом попереднього планування є орієнтовна оцінка обсягу (трудовитрат, тривалості) і вартості робіт. Вказана оцінка узгоджується з підприємством-замовником у процесі переговорів, після чого укладається договір на надання аудиторських послуг.

На цьому ж етапі необхідно ознайомитися з фінансово-господарською діяльністю підприємства-замовника. Така процедура на етапі планування, як збір загальних відомостей про підприємство, необхідна для адекватного проведення перевірки. Лише володіючи достатніми знаннями про бізнес підприємства-замовника, галузь у цілому і його положення в галузі, можна ефективно спланувати і провести аудиторську перевірку. При цьому важливо мати уявлення про економічні умови функціонування підприємства. Доцільно проаналізувати вплив на бізнес підприємства змін у чинному законодавстві. Знання основних економічних чинників, під впливом яких знаходиться бізнес підприємства-замовника, дозволяє зробити різноманітні прогнози, пояснити ті або інші операції підприємства-замовника.

Певну користь може принести галузева інформація. Особливо важливо враховувати наявність значних змін у цілому по галузі, співвідношення розширення або звуження ділової активності підприємства-замовника відповідно до динаміки в галузі, схильності галузі до циклічних коливань, надійності джерел сировини і т. ін. Своєчасному виявленню можливих проблем, пов'язаних з аудиторською перевіркою, сприяє інформація про конкурентне середовище, в якому функціонує підприємство-замовник. Необхідно серйозно вивчити

практику обліку, прийняту в цій галузі, і розглянути питання про використання нетипової для галузі системи бухгалтерського обліку.

Детальне ознайомлення з бізнесом підприємства і положенням в галузі допомагає виділити найбільш важливі сфери аудиторської перевірки – оцінку ризику і виявлення природи помилок, визначення можливих проблем і нетипових операцій і т. д. Для цього необхідна інформація як про зовнішні чинники, що знаходяться поза контролем

156 Наукові записки. Серія “Економіка”. Випуск 18 Фінансова система України 157

керівництва підприємства-замовника і впливають на його господарську діяльність, відображають економічну ситуацію в країні в цілому та її галузеві особливості, так і про внутрішні, які впливають на господарську діяльність підприємства-замовника, пов’язані з його індивідуальними особливостями [2, с. 201].

Визначення дії вказаних чинників у минулому і прогноз на майбутні періоди є інструментом виявлення, що вимагають особливої уваги статей фінансової звітності для оцінки доцільності і правомочності облікових операцій. Якщо аудиторська фірма працює з підприємством-замовником протягом декількох років, слід звернути увагу на зміни згаданих чинників і провести зіставлення з попередніми періодами. Подібні зміни можуть як понизити рівень аудиторського ризику, так і підвищити вірогідність виникнення істотних помилок.

На етапі попереднього планування аудиторська фірма оцінює можливість проведення аудиту. Якщо вона вважає проведення аудиту за можливе, то готує лист-зобов’язання на проведення аудиту. Потім формується робоча група аудиторів для проведення перевірки і укладається договір на надання аудиторських послуг.

Велике значення має правильний підбір персоналу, який увійде до складу робочої групи з виконання завдання з аудиту. Звичайно, формуючи робочу групу, доцільно враховувати складність роботи, наявність



спеціальних навиків (наприклад, у сфері комп'ютерного аудиту), необхідність залучення експертів і т. ін. Робоча група має бути ознайомена із загальним планом аудиту, цілями і термінами роботи, колом обов'язків.

На стадії планування робоча група повинна зробити попередній висновок про величину суттєвих показників, тобто величини, при якій помилки як одиничні, так і сумарні, можуть суттєво вплинути на дані у фінансовій звітності. Рівень суттєвості обов'язково повинен застосовуватися на етапі планування, виконанні конкретних аудиторських послуг, а також на етапі завершення аудиторської перевірки при оцінці ефекту, що надається виявленими спотвореннями і порушеннями на достовірність бухгалтерської звітності [6, с. 286].

Після закінчення процесу планування аудиту загальний план і програма аудиту мають бути оформлені документально та завізовані у встановленому порядку.

Результати попереднього планування підлягають обов'язковому документуванню як гарант відповідальності керівництва аудиторської фірми щодо прийняття рішення (відмови) стосовно виконання завдання з аудиту. Форма і зміст робочої документації попереднього планування – предмет відповідного внутріфірмового стандарту аудиторської фірми. Проте, на нашу думку, робочі документи підготовчого етапу планування аудиту мають містити таку інформацію:

1. Загальні відомості про підприємство: організаційно-правова форма; повне найменування; скорочене найменування; основні засновники (акціонери); відомості про управлінський персонал (керівник, фінансовий директор, головний бухгалтер); юридична адреса; фактична адреса; дата державної реєстрації; наявність відокремлених підрозділів, дочірніх підприємств; відкриті рахунки в установах банків.

2. Відомості про бізнес підприємства і дотримання ним принципу безперервності: види діяльності, наявність ліцензій (патентів, сер-

тифікатів, свідоцтв, дозволів); організаційна структура управління (схема); номенклатура реалізованої готової продукції, послуг, товарів; основні замовники; основні постачальники; основні типи фінансово-господарських операцій; наявність складних та нестандартних фінансово-господарських операцій; дотримання чинних нормативно-законодавчих актів при здійсненні фінансово-господарських операцій; чисельність персоналу; ротація кадрів; застосовані форми оплати праці; наявність простроченої кредиторської заборгованості; наявність неврегульованих розбіжностей у думках (з державними органами, контролюючими органами, суб'єктами господарювання); стан ринку збуту продукції, послуг, товарів; притаманні види підприємницьких ризиків; основні показники фінансової звітності в динаміці (обсяг реалізації, прибуток (збиток), валюта балансу, дебіторська заборгованість, кредиторська заборгованість).

3. Відомості про стан бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю:

форма ведення бухгалтерського обліку, ступінь автоматизації; організація бухгалтерської служби (схема); відомості про головного бухгалтера (освіта, стаж роботи (в т. ч. на цьому підприємстві), підвищення кваліфікації); чисельність і кваліфікація робітників бухгалтерської служби (з розподілом обов'язків); наявність організаційно-розпорядчої документації (наказ про облікову політику, положення про документообіг, робочий план рахунків, посадові інструкції і т. ін.); обсяг облікової документації та її стан; оцінка стану внутрішнього контролю (за аналогією з дослідженням системи бухгалтерського обліку).

4. Інші відомості отриманні шляхом опитування (анкетування, тестування, інтерв'ю) співробітників підприємства та третіх сторін (покупців, постачальників, установ банків, контролюючих органів, колишніх посадових осіб підприємства) огляду (обстеження, спосте-

реження) підприємства та технологічним циклом.

5. Оцінка можливості проведення аудиту фінансової звітності.

6. Оцінка орієнтованого обсягу аудиту фінансової звітності: трудовитрати, тривалість перевірки, кількісний склад робочої групи (в т. ч. залучених фахівців), витрати, які збільшують вартість аудиту (наприклад, витрати на відрядження), орієнтована вартість аудиту.

158 Наукові записки. Серія "Економіка". Випуск 18 Фінансова система України 159

7. Узгодження з підприємством вартості аудиту та термінів підписання договору на надання аудиторських послуг.

Висновки. Таким чином, попереднє планування ґрунтується, перш за все, на ухваленні рішення про початок або продовження співпраці з підприємством-замовником і систему підбору кваліфікованих кадрів, що

мають необхідні знання і досвід проведення аудиторських перевірок. Підготовчий

етап планування аудиту дієво впливає на ефективність

всього процесу аудиту фінансової звітності і є важливим елементом аудиторської перевірки та невід'ємною рисою вдосконалення аудиту.

Література:

1. Солодов А. К. Рынок: контроль и аудит. Вопросы теории и техники /

А. К. Солодов – Воронеж, 2007. – Ч. 1 – 159 с. ; Ч. 2. – 160 с.

2. Барышников Н. П. Организация и методика проведения общего аудита / Н. П. Барышников – М. : Информ – изд. Дом "ФИЛИНЪ", 2006. – 409 с.

3. Проскуріна Н. М. Розроблення технології реалізації процесу аудиту фінансової

звітності / Н. М. Проскуріна // Всеукраїнський науково-виробничий

журнал "Інноваційна економіка". – 2011. – № 5 (24). –

С. 154-158.

4. Бычкова С. М. Планирование в аудите / С. М. Бычкова, А. В. Газарян – М. : Финансы и статистика, 2001. – 263 с.

5. Шеремет А. Д. Аудит : учебник. – 5-е изд., перераб. и доп. /

А. Д. Шеремет, В. П. Суйц. – М. : ИНФРА-М, 2006. – 448 с.

6. Данилевский Ю. А. Аудит: организация и методика проведения /

Ю. А. Данилевский – М. : Финансы и статистика, 2006 г. – 318 с.