

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ЛЬВІВСЬКИЙ ДЕРЖАВНИЙ УНІВЕРСИТЕТ ФІЗИЧНОЇ КУЛЬТУРИ
ІМЕНІ ІВАНА БОБЕРСЬКОГО
КАФЕДРА ЕКОНОМІКИ ТА МЕНЕДЖМЕНТУ

Стахів І. М.

ЛЕКЦІЯ № 12

ПЛАНУВАННЯ АУДИТУ

з навчальної дисципліни
„Облік і аудит”
для студентів спеціальності 073 „Менеджмент”
рівень освіти – бакалавр

Тема 12. ПЛАНУВАННЯ АУДИТУ

1 Сутність та мета планування

2 Порядок розробки планів та програми аудиту

3 Стадії, етапи і процедури аудиту

1 Сутність та мета планування

Найважливішим методологічним принципом аудиту є планування. Планування включає розроблення загальної стратегії виконання завдання, плану аудиту для зменшення аудиторського ризику до прийнято низького рівня, а також детального підходу щодо очікуваного характеру, часу та обсягу аудиту. Планування в аудиті слід розглядати як планування аудиторської діяльності та планування конкретної аудиторської перевірки. Аудиторська фірма розробляє і складає стратегічні плани аудиторської діяльності, які розраховані на декілька років (стратегічне планування), бізнес-плани на поточний рік (поточне планування) і план та програму конкретної аудиторської перевірки (оперативне планування). Це потрібно для того, щоб чітко розрахувати штат, кошторис фірми, перспективи розвитку тощо. На рисунку 1 показані види планування аудиторської діяльності.

Планування аудиторської діяльності здійснюється з метою сприяння забезпеченню належної уваги важливим ділянкам аудиторської перевірки, своєчасної ідентифікації та вирішенню потенційних проблем, а також організації та вирішенню завдання з аудиту ефективно і якісно. Планування аудиторської діяльності будується на обсягах робіт з проведення аудиту, надання аудиторських послуг, які визначаються на підставі укладених договорів, а також на очікуваних обсягах, що були досягнуті у попередніх роках (з урахуванням коливань попиту на відповідному ринку). Тобто, кожна аудиторська фірма планує час виконання різних видів робіт, розподіл та використання працівників фірми на таких роботах, очікувані витрати на утримання офісу, відрядження, інформаційне забезпечення тощо

Процедури планів діяльності визначаються кожною аудиторською фірмою самостійно й не регламентуються будь-якими зовнішніми документами. Якість такого планування буде впливати на конкурентоздатність суб'єкта аудиторської діяльності.

Мета планування аудиторської діяльності – досягнення цілей функціонування підприємства (отримання прибутку; розширення ринків збуту; розширення видів діяльності). Результатом планування аудиторської

діяльності є плани обсягів та видів послуг на поточний рік; бюджет витрат; плани використання трудових, матеріальних та фінансових ресурсів.

Види та зміст планів визначаються внутрішніми стандартами, що є регламентацією процесу планування аудиторської діяльності. На відміну від планування аудиторської діяльності планування аудиторської перевірки здійснюється з метою ефективного проведення аудиторської перевірки.

Планування аудиторської перевірки – це система заходів, спрямованих на ефективне і своєчасне проведення аудиту. На відміну від інших процесів, планування аудиту є не відокремленою фазою аудиту, а, як визначено Міжнародними стандартами аудиту (МСА) 300 «Планування», – скоріше безперервний та ітеративний процес, який продовжується до завершення завдання з аудиту і має дуже важливі, притаманні тільки йому особливості: - мета, яка заздалегідь визначена законом. У зв'язку з цим аудитори не мають будь-якої свободи - вони повинні визначити, сформулювати свою думку і викласти її у висновку; - кожний суб'єкт аудиту (клієнт) індивідуальний; - проведення аудиту є ризикованим через суттєві невідповідності, помилки, фальсифікації і порушення чинних законодавчих та нормативних актів.

Причини необхідності планування аудиторської перевірки:

1) вона дасть можливість аудиторів одержати достатню кількість інформації про стан справ клієнта. Одержання необхідної кількості інформації допоможе аудиторів дати найбільш обґрунтований висновок, у результаті - звести до мінімуму правові зобов'язання та зберегти хорошу репутацію фірми серед представників своєї професії;

2) допоможе утримати в межах розумного витрати на аудит. Збереження витрат у розумних межах допоможе аудиторській фірмі (окремому аудитору) зберегти конкурентоспроможність і тим самим не втратити своїх клієнтів, за умови, якщо фірма (аудитор) зарекомендувала себе високою якістю надаваних послуг;

3) дозволить уникнути непорозумінь із клієнтом. Мета планування конкретної аудиторської перевірки - це забезпечення якості аудиту та зменшення професійного ризику. Результатом планування аудиторської перевірки є меморандум попереднього планування; загальна стратегія аудиту; план аудиту; бюджет витрат часу; програма аудиту.

Процес планування аудиторської перевірки регламентується МСА 300 "Планування", який встановлює обов'язкові процедури і надає рекомендації з питань планування аудиторської перевірки. Щоб планування було ефективним, його слід доповнювати контролем виконаних робіт і постійною реєстрацією всіх фактів. Це дає можливість уникнути зайвого ризику, більш ґрунтовно підійти до прийняття рішення щодо загальних результатів роботи.

Характер та обсяг планування залежить від обставин завдання, наприклад, характеру та складності суб'єкту господарювання та попереднього досвіду аудиторів щодо нього.

Аудитор (аудиторська фірма) розробляє загальну стратегію виконання завдання з аудиту, яка має охоплювати такі **аспекти**:

- мета виконання завдання та надання висновку;
- умови, обсяг та характеристики завдання;
- характеристики предмету перевірки та ідентифіковані критерії;
- розуміння аудитором суб'єкта господарювання та його середовища, включаючи ризики того, що інформація про предмет перевірки може бути суттєво викривленою;
- ідентифікація потенційних користувачів;
- розгляд суттєвості та компонентів ризику завдання з надання впевненості;
- найбільш важливі аспекти та питання, які потребують особливої уваги;
- час на виконання завдання; - етапи виконання завдання;
- персонал та вимоги щодо необхідного досвіду, зокрема характер та ступінь участі експертів;
- група фахівців, що будуть виконувати завдання.

Питання загальної стратегії аудиту впливають на детальний план аудиту та його обсяг. У процесі планування аудиторської перевірки рекомендується дотримуватися таких **принципів**:

Комплексність - забезпечення взаємозв'язку всіх стадій роботи від попереднього планування до складання плану та програми аудиту.

Безперервність - забезпечення взаємозв'язку стратегічного і тактичного планування аудиту (особливо за умови постійної роботи з клієнтом).

Оптимальність - розробка декількох варіантів плану і вибір найбільш оптимального. **Мобілізація** - застосування реальних і найбільш ефективних форм з використання часу спеціалістів.

2 Порядок розробки планів та програми аудиту

Аудиторський процес складається з трьох основних етапів: планування, збору і аналізу інформації, необхідної для оцінки достовірності балансу та фінансової звітності, написання звіту (висновку). Одним із найважливіших етапів аудиту є планування. Аудитор зобов'язаний чітко прогнозувати, контролювати й обліковувати процеси своєї діяльності для того, щоб забезпечити на кожній стадії роботи найбільш ефективні процедури.

Планування аудиту передбачає визначення його стратегії і тактики, складання загального плану аудиторської перевірки, побудову аудиторської програми і аудиторські процедури, оцінювання обсягу аудиторського контролю.

Обсяг планування може змінюватися залежно від величини суб'єкта підприємницької діяльності, набутого досвіду аудиторської роботи з клієнтом і знання особливостей його діяльності. Планування діяльності аудиторської фірми чи окремого аудитора має бути скероване на якісне і своєчасне виконання аудиторських робіт, ритмічне завантаження аудитора роботою, на перевірку виконання договірних зобов'язань, формування портфеля замовлень.

У популярній книзі "Аудит Монтгомері" вказано, що аудиторська перевірка має відповідати загальноприйнятим стандартам, виконуватись ефективно і в межах часу, заданого клієнтом. З цією метою проводять її планування і регулювання.

Планування - це процес вироблення аудиторської стратегії. Планування ведеться протягом усієї аудиторської перевірки. Аудитор повинен скласти графік завершення основних етапів операції. Графік показує заплановану аудиторську роботу і служить засобом контролю за проведенням операції. При складанні графіка мають враховуватися вимоги клієнта. Потім аудитор повинен підготувати програму перевірки, докладно перерахувати процедури, які необхідно здійснити під час операції. Програма аудиторської перевірки - це основа детального планування часу і витрат. Плани допомагають проводити роботу в межах часу, необхідного клієнту і аудитору, і є підставою для встановлення гонорару. Вони мають бути достатньо детально розроблені, щоб виконавці могли завершити завдання у відносно короткий термін і, таким чином, ефективно розпоряджатися своїм часом. Якщо клієнт використовує комп'ютери, аудиторській групі, можливо, будуть потрібні спеціальні навички. Аудитор повинен володіти достатніми знаннями в комп'ютерній сфері.

План аудиту має бути повідомлений аудиторській групі. Графіки, процедури, які необхідно виконати, і тип звіту головного аудитора слід повідомити групі аудиторів на самому початку перевірки. Аудитор повинен обговорити загальну стратегію перевірки з керівництвом клієнта. Деякі деталі планування (чи треба використовувати роботу внутрішніх аудиторів та ін.) необхідно обговорювати і узгоджувати заздалегідь (наперед). При плануванні вивчаються напрями бізнесу замовника, історія його діяльності, нинішні умови, майбутня перспектива, територіальне розміщення, вид продукції, ринки її збуту, перспективи розвитку виробництва в майбутньому, зміни у структурі виробництва і управління, останні зміни у функціонуванні

бухгалтерського обліку, ефективність контролю, сутність облікової політики і сфера облікового ризику, організація аудиту на підприємстві, труднощі в його проведенні.

Аудитор повинен мати рівень знань про галузь і підприємство клієнта, який дав би йому змогу визначити операції та види діяльності, що, на його погляд, можуть здійснювати суттєвий вплив на фінансову інформацію. Слід також встановити рівень довіри до даних внутрішнього контролю, викласти у плані та програмі характер, терміни і глибину аудиторських процедур. Після укладання договору на аудит і вивчення необхідної допоміжної інформації про підприємство-клієнта аудитор складає повний план аудиту і програму.

Першочерговому плануванню підлягають баланс, звіт про фінансові результати, звіт про рух грошових коштів, звіт про власний капітал. Надання аудиторських послуг планується за допоміжними договорами. Протягом всього терміну проведення аудиту його загальний план і програма переглядаються і уточнюються аудитором у зв'язку з імовірністю змін умов і напрямів аудиту і можливістю отримання інших результатів після проведення аудиторських процедур.

Процес планування може бути подано трьома етапами:

- попереднє планування аудиту;
- підготовка і складання загального плану аудиту;
- підготовка і складання програми аудиту.

Основними питаннями загального плану аудиту є:

- обізнаність аудитора з бізнесом клієнта;
- розуміння обліку і системи внутрішнього контролю;
- визначення ризиків і їхньої суттєвості;
- види, час проведення і повнота процедур;
- координація, керівництво, супровід і нагляд;
- інші питання.

При підготовці загального плану і програми аудиту важливо, насамперед, вивчити особливості системи бухгалтерського фінансового обліку та фінансової звітності й дати оцінку системи внутрішнього контролю.

Загальний план аудиту включає такі питання: - умови договору на виконання аудиту; - зміст аудиторського звіту (висновку), строк його подання;

- відповідальність аудитора згідно із Законом України "Про аудиторську діяльність"; - відповідальність замовника (клієнта) за подану фінансову звітність; - система і форма бухгалтерського фінансового обліку; - фінансова звітність, використана для аудиту; - виконавці аудиту; - тривалість аудиторської перевірки; - бюджет часу і затрат; * вплив на аудит Закону України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні", нового

Плану рахунків та Інструкції щодо його застосування, Положень (стандартів) бухгалтерського обліку та інших нормативно-правових і законодавчих актів; - визначення найбільш важливих етапів і завдань аудиту; - ступінь довіри до системи бухгалтерського фінансового обліку і внутрішнього контролю; - робота внутрішніх аудиторів і масштаби їх залучення; - сутність і обсяг аудиторських доказів; - умови, що вимагають особливої уваги (можливість помилки, обману тощо); - аудиторський ризик; - залучення експертів. Об'єктами аудиту можуть бути: - засновницькі (установчі) документи (статут, ліцензія, патент тощо); - формування і зміни статутного (пайового) капіталу; - наявність і використання кредитних ресурсів; - необоротні активи (основні засоби, нематеріальні активи, інвестиції); - запаси (виробничі запаси, готова продукція, товари); - кошти (каса, рахунки в банках, короткострокові векселі, інші активи); - власний капітал (статутний, пайовий, додатковий, резервний, неоплачений капітал); - довгострокові й поточні зобов'язання; - витрати, доходи, фінансові результати.

3 Стадії, етапи і процедури аудиту

За умов ринку ніхто в діловому світі не сприймає всерйоз підприємців, звітні дані яких не підтверджені аудиторським висновком. Висновки незалежних аудиторів мають відповідати загальноприйнятим стандартам, що можуть опиратися на економічні нормативи. Сукупність організаційних, методичних і технічних процедур становить **аудиторський процес**. Аудиторська діяльність спрямована на дослідження фінансово-господарської діяльності підприємства з метою виявлення резервів зниження витрат та підвищення рентабельності відповідно до замовлень, виданих за договорами між аудиторськими організаціями і суб'єктами господарювання.

Основне завдання аудиторських служб - перевірка дотримання законодавства, що регулює фінансово-господарську діяльність підприємств, ведення бухгалтерського фінансового обліку, складання фінансової звітності та забезпечення державних органів і власників інформацією про фінансовий стан суб'єкта підприємницької діяльності. Аудиторські служби на договірних засадах надають також консультації, розробляють рекомендації щодо ведення і організації обліку, збільшення прибутків, оздоровлення фінансового стану. Залучені до аудиту висококваліфіковані зовнішні консультанти найбільш об'єктивно і фахово вирішують досліджувані питання.

Основними структурними ланками, які безпосередньо займаються аудиторською діяльністю, є аудиторські фірми і фізичні особи (підприємці), що мають право на здійснення аудиторської діяльності. Аудиторські фірми

здійснюють свою діяльність згідно зі статутними документами, затвердженими і зареєстрованими у встановленому порядку. На підставі замовлень і відповідно до укладених договорів між підприємствами й аудиторськими фірмами формується портфель замовлень.

Портфель замовлень служить підставою для складання планів діяльності аудиторської фірми на календарний рік із розбиванням на квартали.

Аудиторський процес складається з **таких стадій**: початкова, дослідна і завершальна. **Початкова стадія** включає визначення об'єкта аудиту й організаційнометодичну підготовку. При виборі об'єктів аудиторська фірма використовує складений план своєї діяльності. Для здійснення аудиту формується бригада або підбирається окремий аудитор, після чого видається наказ або розпорядження керівника аудиторської організації, в якому зазначаються найменування підприємства, що підлягає перевірці, період, за який воно обстежується, прізвище, ім'я, по батькові членів бригади (окремого аудитора), призначається керівник, котрий має кваліфікаційний сертифікат. До виїзду на перевірку бригада вивчає економічний стан об'єкта аудиту, знайомиться з планами виробничої і фінансово-господарської діяльності підприємства та їх виконанням, з річною і періодичною фінансовою звітністю, актом (висновком) попередньої аудиторської перевірки, аналізує фінансовий стан, вивчає акти (довідки) перевірок з боку банків, податкових та інших державних органів, після чого керівник бригади складає програму аудиту, яку затверджує директор аудиторської фірми. У програмі вказуються об'єкт аудиту, зміст перевірки, періоди суцільного та вибіркового контролю. Конкретизується аудит у плані-графіку, де відображено строки перевірки кожного розділу теми і виконавців робіт. Завершується початкова стадія процесу аудиту складанням робочого плану аудитора, де передбачено об'єкт контролю, обсяг роботи і час її виконання (початок і закінчення).

Дослідна стадія аудиту проходить безпосередньо на підприємстві. Для здійснення якісної та своєчасної аудиторської перевірки мають бути створені відповідні умови, аудиторам надані засоби обчислювальної техніки тощо.

Завершальна стадія аудиту включає узагальнення і реалізацію результатів аудиту. На цій стадії аудиту слід згрупувати виявлені недоліки, скласти нагромаджувальні відомості порушень, аналітичні таблиці, розрахунки, графіки, узагальнити та відобразити результати перевірки в аудиторському висновку.

Таким чином, аудиторський процес і сам аудиторський висновок активно впливають на суб'єкт підприємницької діяльності у справі її оптимізації та нормативно-правового регулювання.

У процесі аудиторської перевірки слід використовувати такі матеріали: річні звіти, інформацію про збори акціонерів, засідання ради директорів, внутрішні фінансові звіти підприємства, аудиторські звіти (висновки) за попередній період, матеріали внутрішнього аудиту тощо.

Необхідною умовою успішного виконання аудиторських робіт є договір на проведення попередньої експертизи. Програма аудиту містить перелік питань за окремими темами, видами і напрямками очікуваних робіт, що підлягають перевірці, час проведення, види аудиторських процедур (за який період часу слід перевіряти, спосіб контролю). Наявність програми, крім того, забезпечує контроль за своєчасним і якісним виконанням аудиторських процедур. Пропонується така робоча програма аудиторської перевірки підприємства (фірми) у вигляді переліку питань, що складається з трьох етапів.

Робоча програма аудиторської перевірки

Етап 1. Експертиза організації і стану бухгалтерського фінансового обліку, якості фінансової звітності, оцінка внутрішнього аудиту фірми. Об'єкти експертизи: - реальність балансових даних за статутним капіталом; - вибіркова перевірка реєстрів синтетичного й аналітичного обліку; - матеріали інвентаризації необоротних активів, запасів, коштів і розрахунків, зобов'язань, дебіторської і кредиторської заборгованості; - акти податкової адміністрації й аудиторські висновки за попередні періоди; - організація внутрішнього аудиту; - дотримання законодавчих актів з обліку і фінансової звітності.

Етап 2. Аудиторська перевірка фінансово-господарської діяльності. Об'єкти контролю: - засновницькі (установчі) документи, у т.ч. статут підприємства; - наявність і використання кредитних коштів; - кошти у касі, на рахунках у банках; - основні засоби і нематеріальні активи; - товарно-матеріальні цінності; - розрахунки з оплати праці, за податками і платежами та з підзвітними особами; - власний капітал, витрати, доходи і фінансові результати та їх використання.

Етап 3. Консультаційні послуги і рекомендації щодо усунення виявлених недоліків з питань: - організації і методології бухгалтерського фінансового обліку; - використання поточного і перспективного аналізу для прогнозування подальшого функціонування підприємства.

Зарубіжний досвід передбачає такі етапи аудиторської перевірки.

1. Ознайомлення з персоналом і планом.
2. Отримання і документування інформації про клієнта, структуру контролю, у тому числі в окремих випадках про засоби контролю для оцінки внутрішнього ризику і ризику під час контролю.
3. Розробка плану проведення перевірок у рамках аудиту.

4. Проведення допоміжних перевірок засобів контролю (після проведення перевірок на суттєвість), що дають змогу підвищити рівень впевненості стосовно окремих цілей аудиторської перевірки і бухгалтерських рахунків.

5. Проведення перевірок на істотність, оцінювання і реєстрація достатньо переконливих доказів того, що судження управлінської ланки, відображені у бухгалтерських балансах і фінансових документах, є обґрунтованими і дають змогу досягти відповідних цілей, що стоять перед аудиторською перевіркою.

6. Використання кінцевих аналітичних та інших процедур, а також аналіз і оцінювання результатів аудиту.

7. Складання аудитором звіту і надання інформації про недоліки у структурі контролю. За результатами попередньої експертизи між аудиторською фірмою і клієнтом укладається угода.

За угодою одна сторона (виконавець) зобов'язується виконати відповідну роботу на завдання іншої сторони (замовника), а замовник зобов'язується прийняти й оплатити виконану роботу. Угода вважається укладеною з часу досягнення сторонами згоди з усіх суттєвих пунктів, і від цього часу виникають права і обов'язки сторін. Виконуючи прийняту на себе за угодою роботу, виконавець зберігає самостійність, тобто сам організує свою роботу, визначає способи її виконання, черговість окремих операцій тощо. Угода визначає основні права й обов'язки виконавця. Виконавець повинен організувати роботу і керувати нею. Він зобов'язаний виконати роботу протягом обумовленого терміну, який встановлюється згодою сторін. Основним обов'язком замовника є прийняття виконаної підрядником роботи відповідно до угоди. Замовник зобов'язаний оплатити виконавцю передбачену угодою винагороду. Дія угоди припиняється від часу її виконання. Процедури аудиту.

Аудиторські процедури - це сукупність відповідних дій аудитора щодо перевірки фінансово-господарської діяльності, стану обліку і фінансової звітності юридичних і фізичних осіб, зайнятих підприємництвом. Аудитор спочатку збирає й аналізує інформацію, необхідну для оцінювання достовірності бухгалтерського балансу і фінансової звітності, вивчає статутні документи, виявляє відхилення стану діяльності підприємства від того, який передбачено статутними документами. Відтак він вивчає форму і методику бухгалтерського фінансового обліку, їх відповідність вимогам, що до них висуваються. Потім аналізу підлягають записи у Головній книзі й, зокрема, сумнівні записи, дані яких зіставляють з регістрами аналітичного обліку і первинними документами. Перевіряючи первинні документи і регістри бухгалтерського фінансового обліку, слід виходити з таких вимог: повнота

обліку, точність записів, правильність вартісних оцінок, об'єктивність, дотримання прав і обов'язків посадовими і матеріально відповідальними особами, відкритість даних (тобто аудитор не повинен сумніватись, що окремі господарські операції не записані на рахунках і в облікових регістрах). Глибина і спосіб дослідження залежать від складності форми і методики обліку, а також від того, якою мірою аудитор може покладатися на дані внутрішнього контролю. Аудитору слід оцінити вплив змін у законодавстві на організацію і методику обліку, на аналіз звітів, визначити рівень роботи внутрішніх аудиторів.