

Тема 9 Підсумковий контроль

9.1 Підсумкові документи аудитора.

9.2 Підсумковий контроль за діяльністю аудитора.

9.3 Підсумковий контроль подій після дати Балансу.

9.1 Підсумкові документи аудитора.

Основними підсумковими документами аудитора на завершальній стадії аудиту є аудиторський висновок та аудиторський звіт, в яких визначається достовірність фінансової звітності, оцінюється фінансовий стан, законність та доцільність господарських операцій, наводяться прогнозні економічні показники, якісні характеристики стану організації бухгалтерського обліку, системи управління. Коло питань, які наводяться в підсумкових документах залежить від умов договору на проведення аудиту.

Для підготовки основних підсумкових документів аудитору необхідні додаткові підсумкові документи, в яких узагальнюються результати проведеного аудиту. Перелік таких документів на законодавчому рівні не визначено, а тому кожен аудитор, кожна аудиторська фірма на свій розсуд вирішує перелік таких документів. Практика аудиту визначає, що до такого переліку можуть входити:

- Звіт про проведення аудиту;
- Звіт про результати проведення аудиту;
- Звіт про експрес-огляд;
- Експертний огляд;
- Зауваження та рекомендації за результатами аудиторської перевірки;
- Лист-інформування клієнта;
- відомості;
- аналітичні таблиці;
- графіки;
- довідки необхідних додаткових розрахунків, тощо.

Додаткові підсумкові документи складаються на підставі аналізу робочих документів аудитора, інших аудиторських доказів.

Додаткова підсумкова документація не є обов'язковою для клієнта, якщо інше не обумовлено умовами договору на проведення аудиту, але вона є важливою для оцінки якості проведеного аудиту. Додаткова підсумкова документація видається замовникові у випадках:

- коли це обумовлено в договорі чи додатковій угоді між аудитором та клієнтом, тоді додаткова підсумкова документація оформлюється як додаток до аудиторського звіту, або як самостійний документ;

- коли аудитор вважає це необхідним для переконання управлінського персоналу в висновках за результатами проведеного аудиту, для розробки заходів та їх впровадженню на підприємстві.

Як додаток до аудиторського звіту додаткова підсумкова документація оформлюється, якщо аудитор у звіті посилається на неї. В іншому випадку додаткова підсумкова документація є самостійним документом. Аудитор

може не посилатися в аудиторському звіті на додаткову документацію, якщо інформація підсумкових документів не є суттєвою, і не впливає на вид аудиторського висновку.

Аудиторська фірма (аудитор) встановлює порядок зберігання підсумкової документації з урахуванням забезпечення їх зберігання та конфіденційності. Заборонено її вимагати або вилучати в аудитора (аудиторської фірми), за винятком випадків, передбачених законодавством.

Робочі документи аудитора не можуть використовуватись як частина фінансової документації клієнта або як її заміна. Робочі документи не можна вимагати або вилучати в аудитора, за винятком випадку, коли правоохоронними органами на аудиторську фірму заведено кримінальну справу.

Аудитор повинен організувати надійне зберігання робочих документів, щоб забезпечити конфіденційність. Термін зберігання документації визначається як практикою аудиторської діяльності, так і строком позовної давності у разі, якщо клієнт порушить справу проти аудитора. Мінімальний термін зберігання документації має бути не меншим ніж три роки з моменту надання аудиторського звіту клієнтові.

Аудиторський звіт це офіційний документ аудиторської фірми, який містить конфіденційну інформацію, засвідчує факт виконання умов договору перед клієнтом, дає можливість визначити якість аудиторської перевірки.

Аудиторський звіт – це підсумковий документ, який є підставою для складання аудиторського висновку, в якому детально описана аудиторська перевірка, визначені виявлені порушення, їх вплив на інформацію фінансової звітності, рекомендації про усунення виявлених порушень, визначені результати фінансового аналізу суб'єкта господарювання.

Мета аудиторського звіту – це доведення до управлінського персоналу повної інформації про стан організації бухгалтерського обліку, системи внутрішнього контролю, неефективності використання ресурсів, пропозицій щодо удосконалення бухгалтерського обліку, внутрішнього контролю.

Аудиторський звіт складається у двох примірниках:

- перший – передається клієнту;
- другий – залишається в аудиторській фірмі, як звітний документ про виконану роботу.

З аудиторським звітом повинен бути ознайомлений управлінський персонал суб'єкта господарювання, але інформація аудиторського звіту не повинна бути оголошена іншим користувачам аудиторської перевірки.

Аудиторський висновок – це результат аудиторської перевірки, відповідно до МСА.

Аудиторський висновок є офіційним документом, за підписом та печаткою суб'єкта аудиторської діяльності (аудиторська фірма, аудитор), складається у встановленому порядку за результатами проведеної аудиторської перевірки і містить висловлену думку аудитора про достовірність фінансової звітності суб'єкта господарювання відповідно до чинного законодавства.

До підсумкових документів аудиторської перевірки належать висновки спеціального призначення, які складаються за результатами виконання спеціальних аудиторських завдань (аудиторських послуг) за ініціативою суб'єкта господарювання або за дорученням правоохоронних органів.

Підсумкові документи аудиторської перевірки повинні містити інформацію, яка зрозуміла користувачу, має однозначне тлумачення, представлена в логічній послідовності, стисло викладена, бути достовірною. Підсумкові документи повинні відповідати умовам договору і методиці проведення аудиторської перевірки.

9.2 Підсумковий контроль за діяльністю аудитора.

Метою підсумкового контролю діяльності аудитора є гарантування якісного, безпомилкового проведення аудиторської перевірки відповідно до чинного законодавства.

Контроль якості аудиторських перевірок це система контролю зовнішніх і внутрішніх органів управління аудиторської діяльності, метою якого є недопущення аудиторами порушень чинного законодавства та аудиторської етики.

Зовнішній підсумковий контроль здійснюється Аудиторською Палатою України, Спілкою аудиторів України, та їх регіональними органами. В Аудиторській Палаті України контроль якості аудиту здійснюють:

- комісія з стандартів та практики аудиту;
- комісія з контролю якості;
- комісія з питань зв'язків з громадськістю;
- дисциплінарна комісія;
- комісія з сертифікації та освіти аудиторів;
- секретаріат.

Для забезпечення контролю якості Аудиторська Палата України здійснює:

- сертифікацію аудиторів;
- затверджує стандарти аудиту;
- затверджує програми підготовки аудиторів;
- веде Реєстр аудиторських фірм та аудиторів;
- здійснює контроль за дотриманням аудиторськими фірмами та аудиторами у своїй діяльності законодавчих вимог;
- здійснює заходи із забезпеченням дотримання аудиторами етичних принципів;
- регулює взаємовідносини між аудиторами (аудиторськими фірмами) в процесі здійснення аудиторської діяльності та у разі необхідності застосовує до них стягнення;
- розробляє інструкції щодо застосування МСА.

Система забезпечення якості аудиторської діяльності та її контролю включає:

- проведення зовнішніх перевірок систем контролю якості аудиторських фірм;

- моніторинг з контролю аудиторської діяльності;
- організація заходів на усунення недоліків, виявлених при перевірках якості аудиторських перевірок;
- інформаційне забезпечення функціонування системи контролю якості в Україні.

Внутрішній контроль якості аудиту здійснюють:

- керівник аудиторської фірми;
- відповідальний аудитор, або аудитор вищий за посадою;
- аудитор самостійно контролює виконання своїх обов'язків.

Об'єктами підсумкового контролю є:

- професійні вимоги;
- процес виконання завдання (навички, компетентність);
- консультування;
- збереження клієнтів;
- моніторинг.

Елементами підсумкового контролю є:

- етичні принципи;
- організація завершального етапу аудиту;
- методичне забезпечення.

МСА встановлюють основні вимоги і надає рекомендації щодо контролю якості на рівні аудиторської фірми – це:

- політики і процедури;
- процедур стосовно роботи асистентів, залучених експертів.

Аудиторська фірма повинна мати власну політику щодо контролю якості аудиторських перевірок. Політика контролю якості повинна включати:

1. Моніторинг (поточний контроль за роботою аудиторів, залучених експертів):

- контроль за дотриманням програми аудиторської перевірки;
- контроль за визначенням необхідних аудиторських процедур;
- контроль за використанням достатніх аудиторських доказів;
- контроль за якісним оформленням робочих документів;
- контроль за правильністю оформлення інших документів аудиторської перевірки;
- контроль за правильністю та обґрунтованістю висновків за результатами перевірки;
- контроль за відповідністю аудиторського висновку (звіту) результатам перевірки.

2. Підвищення кваліфікації аудиторів:

- забезпечення відкритого доступу аудиторів до професійної інформації;
- сприяння підвищенню кваліфікації персоналу (отримання необхідної освіти, сертифікатів, стажування, участь у конференціях).

3. Вимоги до персоналу фірми:

- наявність відповідної кваліфікації (освіта, досвід практичної роботи)
- дотримання принципів професійної незалежності, норм професійної етики, чесності, незалежності, об'єктивності аудиторів;

- володіння необхідними знаннями, вміннями, навиками;
- володіння методикою проведення аудиторських перевірок;
- виконання аудиторської перевірки відповідно чинного законодавства.

4. Професійна діяльність – це гарантування:

- дотримання принципу професійної незалежності;
- відповідності виконаної перевірки та наданих послуг встановленим вимогам якості;
- захисту майнових прав клієнтів;
- проведення аудиторських перевірок та надання послуг відповідно чинного законодавства.

Підсумковий контроль аудиторської перевірки проводиться після виконання Програми аудиту та оформлення належним чином робочих документів та іншої документації.

Підсумковий контроль включає:

- оцінку повноти, достовірності, якості виконаних аудиторських процедур відповідно до Програми аудиторської перевірки;
- оцінку достатності та достовірності отриманих аудиторських доказів;
- оцінку та аналіз робочих документів аудитора;
- оцінку оформлення підсумкових документів аудиторської перевірки;
- проведення додаткових процедур завершального етапу (аналітичні процедури, узагальнення помилок, аналіз подій після дати балансу) аудиторської перевірки;
- обґрунтування висловлення думки аудитора відповідно виконаної аудиторської перевірки.

Для отримання більшої впевненості у достовірності інформації щодо стану фінансової звітності та якості проведеної перевірки вважається необхідним проведення додаткових аудиторських процедур. Додаткові аудиторські процедури аудиторська фірма встановлює на свій розсуд. Практика аудиту визначила перелік додаткових аудиторських процедур, а саме:

1. Оглядова перевірка непередбачених зобов'язань.

Непередбачене зобов'язання – це зобов'язання, яке може вимагати витрачання ресурсів в сумі очікуваних збитків, але повної впевненості щодо цього зобов'язання немає.

Якщо непередбачені зобов'язання існують, але вони не відображені належним чином у фінансовій звітності, вони суттєво або не суттєво можуть вплинути на фінансову звітність. В залежності від суттєвості впливу на фінансову звітність може змінюватися висловлення думки аудитора.

Інформацію про невизначені зобов'язання аудитор отримує у ході аудиторської перевірки, додаткові аудиторські докази аудитор отримує використовуючи прийом аудиту – опитування.

2. Огляд подій, що відбулися після дати Балансу.

Події після дати Балансу - це події, що відбуваються у період між датою фінансової звітності та датою аудиторського висновку і факти, які стають відомими аудитору після дати аудиторського висновку.

До дати підписання аудиторського висновку аудитор несе відповідальність за події, що відбулися після дати Балансу.

Після дати підписання аудиторського висновку аудитор вже не несе відповідальність за події, що відбулися після дати Балансу.

Виходячи з цього, аудитору необхідно провести аналіз подій, що можуть відбутися після дати Балансу та визначити їх вплив на показники фінансової звітності.

3. Аналіз фінансової звітності.

Після виконання аудиторських процедур, аудитору необхідно провести аналіз фінансових показників на підставі інформації фінансової звітності та впевнитися у можливості суб'єкта господарювання продовжити діяльність відповідно до принципу безперервності, який є основним принципом підготовки фінансових звітів. Якщо на думку аудитора, суб'єкт господарювання не в змозі продовжувати свою діяльність на безперервній основі, то аудитор повинен висловити негативну думку, якщо фінансові звіти підготовлені на основі припущення про безперервність діяльності підприємства.

4. Отримання необхідних письмових пояснень управлінського персоналу.

МСА надають рекомендації щодо використання пояснень управлінського персоналу як аудиторських доказів, процедур оцінювання і документування пояснень управлінського персоналу. Аудитор повинен одержати письмові пояснення від управлінського персоналу з питань, що є суттєвими для фінансових звітів, якщо не можна обґрунтовано очікувати існування інших достатніх відповідних аудиторських доказів. Письмові пояснення управлінського персоналу, як правило, включаються у робочі документи аудитора. Письмові пояснення можуть бути оформлені у вигляді:

- листа – пояснення від управлінського персоналу;
- листа від аудитора, в якому відображається його розуміння пояснень управлінського персоналу і яке належним чином підтверджене управлінським персоналом;
- протоколи засідань ради директорів або підписаної копії фінансових звітів.

5. Оцінка результатів аудиторської перевірки.

Проводиться на підставі аналізу проведених аудиторських процедур, зазначених у Програмі аудиту. Аудитор повинен впевнитися, що всі аудиторські процедури Програми виконані, належним чином оформлені робочі документи, зібрані достатні та достовірні аудиторські докази, які збільшують впевненість аудитора в достовірності фінансової звітності. На цьому етапі визначається якість проведеної аудиторської перевірки.

Аудиторська Палата України встановила перелік документації спеціального призначення за окремими замовленнями для контролю якості аудиту. Перелік включає:

- *Наказ про прийняття клієнта, про збереження вже існуючих замовників, та продовження співпраці з замовниками.*

При перевірці встановлюють: наявність наказу та наявність підпису про ознайомлення з наказом всіх виконавців. Відповідність змісту наказу вимогам забезпечення професійної незалежності відносно замовника, наявність інших документів, що свідчать про заходи, спрямовані на зменшення загроз незалежності до прийняттого рівня.

- *Наказ про призначення групи виконавців замовлення.*

При перевірці встановлюють: наявність наказу та наявність підпису про ознайомлення з наказом всіх виконавців. Інформацію про загрози незалежності за конкретним замовником (замовленням) та про вжиті застережні заходи. Наявність посилання на особу, відповідальну за контроль якості професійних послуг.

- *Договір на надання професійних послуг.*

При перевірці встановлюють: наявність та відповідність предмета договору меті надання послуг і вимогам чинного законодавства. Відповідність назви послуги та предмета договору Переліку аудиторських послуг, затвердженому АПУ 27.09.2007 р. №182/5, факт ознайомлення всіх виконавців з наказом.

- *Робочі документи, якими оформлена аудиторська перевірка.*

При перевірці встановлюють наявність даних про ознайомлення з бізнесом клієнта, планування виконання аудиторських послуг, оцінку аудиторського ризику. У робочих документах аудитора повинна бути відображено предмет перевірки у повному обсязі.

- *Результати надання послуг.*

При перевірці встановлюють відповідність формату підсумкового документа встановленим вимогам у контексті мети завдання (вимоги МСА або вимоги державних регуляторних органів), логічна відповідність змісту робочих документів змісту аудиторського звіту та/або аудиторського висновку.

9.3 Підсумковий контроль подій після дати Балансу.

Згідно з МСА 560 «Подальші події» термін «подальші події» використовується:

- для визначення подій, що відбуваються між датою фінансових звітів та датою аудиторського висновку;

- для визначення фактів, виявлених після дати аудиторського висновку.

Події після дати балансу можуть бути сприятливими і несприятливими, та відбуватися між датою фінансових звітів та датою затвердження фінансових звітів до публікації.

Події після дати балансу можуть бути:

- події які існували на дату фінансової звітності;

- події, які виникли після дати фінансової звітності.

- події, які вимагають коригування після звітного періоду - події, які існували на кінець звітного періоду;

- події, які не вимагають коригування після звітного періоду - події, які виникли після звітного періоду.

Підсумковий контроль подій після дати балансу включає:

- ідентифікацію подій після дати балансу;
- отримання аудиторських доказів на підтвердження того, чи відбулися подальші події, які могли б вплинути на фінансову звітність.

Події, які вимагають коригування після звітного періоду відповідно до МСА:

1) рішення згідно з судовою справою після звітного періоду, яке підтверджує, що підприємство мало теперішню заборгованість на кінець звітного періоду.

2) отримання інформації після звітного періоду, яка свідчить, що на кінець звітного періоду зменшилася корисність активу або що треба коригувати суму раніше визнаного збитку від зменшення корисності цього активу (банкрутство замовника, продаж запасів після звітного періоду);

3) визначення після звітного періоду собівартості придбаних активів або надходжень від проданих активів до кінця звітного періоду;

4) визначення після звітного періоду суми прибутку за програмою участі в прибутках компанії або визначення виплат бонусів, якщо підприємство мало теперішнє юридичне або конструктивне зобов'язання на кінець звітного періоду здійснити такі виплати внаслідок подій до цієї дати;

5) викриття шахрайства або виявлення помилок, які свідчать, що фінансова звітність була складена невірно.

Події, які не вимагають коригування після звітного періоду і які необхідно розкривати у фінансовій звітності:

а) значне об'єднання бізнесу після звітного періоду або вибуття значного дочірнього підприємства;

б) оголошення рішення про припинення діяльності підприємства;

в) істотні придбання активів, виділення окремо основних засобів, які утримуються для продажу, інші вибуття активів або експропріація значних активів урядом;

г) знищення великого виробничого підприємства внаслідок пожежі після звітного періоду;

г) оголошення про значну реструктуризацію або про її початок;

д) значні операції зі звичайними акціями та операції з потенційними звичайними акціями після звітного періоду;

е) великі зміни після звітного періоду в цінах на активи або в курсах обміну іноземних валют;

е) зміни ставок податків або податкового законодавства, прийнятих або оголошених після звітного періоду, які значно впливають на поточні та відстрочені податкові активи та зобов'язання;

ж) прийняття значних зобов'язань або умовних зобов'язань (унаслідок надання значних гарантій);

з) початок великого судового процесу, що виник виключно внаслідок подій, які відбулися після звітного періоду.

Аудитор не зобов'язаний виконувати будь-які аудиторські процедури стосовно фінансової звітності після дати аудиторського висновку. Проте якщо після дати аудиторського висновку, але до дати оприлюднення фінансової звітності аудитор стає відомим факт, який, якби він був йому відомий на дату аудиторського висновку, міг би призвести до внесення ним змін до аудиторського висновку, аудитор повинен:

- а) отримати пояснення управлінського персоналу;
- б) визначити, чи потрібно вносити зміни до фінансової звітності;
- в) зробити запити, як управлінський персонал має намір розглянути це питання у фінансовій звітності, якщо потрібно вносити зміни до фінансової звітності.

За наслідками подій, що потребують коригування, підприємство зобов'язане внести зміни у фінансову звітність.

Події, що не потребують коригування, не повинні бути відображені в фінансовій звітності. З метою забезпечення користувачів фінансової звітності повною і достовірною інформацією, як правило, ці події мають бути розкриті в Примітках до фінансової звітності.

Контрольні питання.

1. Назвіть основні і додаткові підсумкові документи аудиторської перевірки.
2. Надайте характеристику аудиторського звіту за результатами аудиторської перевірки.
3. В яких випадках додаткова підсумкова документація видається замовникові?
4. Які існують рівні здійснення контролю якості?
5. Яким чином і ким здійснюється контроль аудиту на зовнішньому рівні?
6. Яким чином і ким здійснюється контроль аудиту на внутрішньому рівні?
7. Назвіть складові політики контролю якості аудиторської фірми.
8. Які заходи контролю якості реалізуються АПУ?
9. Обґрунтуйте необхідність підсумкового контролю в аудиті.
10. Які передумови і процедури підсумкового контролю?
11. Розкрийте зміст поняття «подальші події» та поясніть їхній вплив на вид аудиторського висновку.
12. Які події після дати балансу потребують коригування?
13. Які події після дати балансу потребують розкриття?
14. У чому полягає різниця між робочими документами аудитора та підсумковими документами?