

Тема 11 Аудиторські послуги, їх об'єкти і суб'єкти

11.1 Аудиторські послуги відповідно до МСА.

11.2 Аудиторські послуги в Україні.

11.3 Об'єкти і суб'єкти аудиторських послуг.

11.1 Аудиторські послуги відповідно до МСА.

Аудиторські послуги – це послуги, не заборонені законодавством, що надаються аудиторськими фірмами (сертифікованими аудиторами).

Концептуальна основа Міжнародних стандартів аудиту розрізняє аудиторські перевірки і супутні послуги.

Супутні послуги включають:

- огляди;
- погоджені процедури;
- підготовку інформації.

Аудиторські перевірки та огляди призначені для того, щоб аудитор міг надати високий або помірний рівень упевненості. Завдання з погоджених процедур та підготовки інформації не мають на меті надання аудиторіві можливості висловлення впевненості.

Мета огляду фінансових звітів – дати можливість аудиторіві, на основі аналітичних процедур, які не дають усіх необхідних аудиторських доказів і, які необхідні при аудиторській перевірці, констатувати, чи побачив аудитор те, що змушує його вважати, що фінансові звіти та інша фінансова інформація відповідають в усіх суттєвих аспектах концептуальній основі фінансовою звітності.

Огляд передбачає використання аудиторських навичок і методів та збирання свідчень, але він, як правило, не включає оцінювання систем бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю, перевірки записів та відповідей на запити, отримані у процесі перевірки шляхом підтвердженого свідчення, підтвердження та обчислення, що є процедурами, які зазвичай виконуються під час аудиторської перевірки.

Рівень упевненості у висновку про огляд є, відповідно, нижчим, ніж той, що надається в аудиторському висновку.

У висновку при **огляді фінансової звітності** та іншої фінансової інформації:

- **рівень упевненості, що його надає аудитор – помірна впевненість;**
- **висновок що надається – негативна впевненість щодо твердження.**

Аудитор повинен проводити огляд фінансової звітності та іншої інформації відповідно до Міжнародного стандарту аудиту «Завдання з огляду фінансових звітів». Висновок щодо огляду фінансових звітів описує обсяг завдання для того, щоб той, хто його читає, зміг зрозуміти характер виконаної роботи, а також для пояснення того, що аудиторська перевірка не була проведена, а отже, аудиторська думка не висловлюється.

Елементами висновку аудитора про огляд фінансової звітності є твердження аудитора про те, що:

- огляд обмежується переважно здійсненням запитів;
- виконаннями необхідних аналітичних процедур;
- виконанні аналітичні процедури забезпечують нижчий рівень упевненості, ніж аудиторська перевірка;
- аудиторська думка не висловлюється.

В МСА наводяться приклади детальних процедур, що їх можна виконати при проведенні завдання з огляду фінансових звітів.

У завданні з проведення погоджених процедур аудитор зобов'язується виконувати такі процедури, які характерні для аудиторської перевірки, були погоджені аудитором із суб'єктом господарювання, а також зобов'язується підготувати висновок про фактичні дані.

Висновок надається виключно тим сторонам, які погодились на виконання погоджених процедур, оскільки інші сторони, не ознайомлені з причинами проведення таких процедур, можуть неправильно тлумачити їхні результати.

При виконанні погоджених процедур:

- **упевненість не висловлюється;**
- **у висновку, що надається - висловлюються фактичні дані процедур.**

У результаті проведення погоджених процедур аудитор просто подає висновок про фактичні дані, тому впевненість не висловлюється. Натомість користувачі звіту самостійно оцінюють процедури та дані, викладені аудитором у висновку, і роблять власні висновки за результатами роботи аудитора.

У завданні з підготовки інформації аудитор зобов'язується користуватися бухгалтерським досвідом для збирання, класифікації та узагальнення фінансової інформації. Застосовані процедури не дають бухгалтерові можливість висловити будь-яку впевненість щодо фінансової інформації. Проте користувачі підготовленої фінансової інформації отримують певну вигоду в результаті виконання бухгалтером цього завдання, оскільки послугу надано з належним професійним умінням і ретельністю.

При підготовці інформації:

- **упевненість не висловлюється;**
- **у висновку, що надається – приводиться зазначення підготовленої інформації.**

Звіти про завдання з погоджених процедур містять твердження, що виконанні процедури не є аудиторською перевіркою або оглядом, а тому впевненість не висловлюється. Висновок стосується лише визначених елементів, рахунків, статей, або фінансової і не фінансової інформації і що він не поширюється на фінансові звіти суб'єкта господарювання.

У завданні з підготовки інформації у висновку не висловлюється впевненість, хоча користувачі підготовленої інформації і отримують певну вигоду від участі бухгалтера. У звіті необхідно включити твердження того,

що не було проведено ні аудиторської перевірки, ні огляду і що у зв'язку з цим не можна висловити впевненості щодо фінансової інформації.

Таким чином:

- огляди призначені для того, щоб аудитор міг надати помірний рівень упевненості;

- завдання з погоджених процедур та підготовки інформації не мають на меті надання аудиторіві можливості висловлення впевненості.

Зарубіжна практика аудиту свідчить про широкий перелік супутніх аудиту послуг. Аудиторські послуги, як правило, не атестовані, тобто не потребують подання аудиторського висновку та формальної звітності аудитора на адресу клієнта.

До послуг, наданих аудитором, таких як послуги з оподаткування, консультування з питань фінансів та бухгалтерського обліку, Концептуальну основу міжнародних стандартів не застосовують.

11.2 Аудиторські послуги в Україні.

Аудиторська Палата України своїм рішенням від 27 вересня 2007 року № 182/5 «Про затвердження Переліку послуг, які можуть надавати аудитори (аудиторські фірми)» визначила, що предметом аудиторських послуг є:

1. Завдання з надання впевненості.
2. Супутні послуги.
3. Інші послуги.
4. Організаційне та методичне забезпечення аудиту.

Відповідно до вказаного вище Переліку, основними видами послуг, які можуть надавати аудитори (аудиторські фірми) є:

1. Завдання з надання впевненості

1.1. Аудит історичної фінансової інформації, зокрема фінансової звітності.

1.2. Огляд історичної фінансової інформації, зокрема фінансової звітності.

1.3. Завдання з надання впевненості, що не є аудитом чи оглядом історичної фінансової інформації:

- оцінка (перевірка) ефективності (відповідності) системи внутрішнього контролю (аудиту);
- оцінка (перевірка) ефективності (відповідності) використання виробничих потужностей;
- оцінка (перевірка) ефективності (відповідності) функціонування системи управління;
- оцінка (перевірка) ефективності (відповідності) системи матеріального стимулювання та оплати праці персоналу;
- оцінка (перевірка) ефективності (відповідності) систем управління персоналом;
- оцінка (перевірка) ефективності (відповідності) інформаційних систем (технологій);

- оцінка (перевірка) ефективності систем інформаційної безпеки діяльності підприємств;
- оцінка (перевірка) ефективності (відповідності) систем корпоративного управління;
- оцінка відповідності діяльності підприємства вимогам законодавства (податкового, митного, господарського та ін.);
- оцінка (перевірка) відповідності управлінських рішень або окремих господарських операцій вимогам законодавства;
- економічні експертизи (у тому числі судова за наявності відповідної атестації судового експерта);
- оцінка вартості активів (у тому числі незалежна за наявності кваліфікаційного свідоцтва оцінювача);
- оцінка (тестування) надійності системи бухгалтерського обліку;
- оцінка (тестування) відповідності рівня професійних знань персоналу, задіяного у фінансово-господарській діяльності;
- здійснення на замовлення розрахунків (економічний, фінансовий, стратегічний та інші види аналізу) для оцінки стану та результатів господарської діяльності;
- перевірка прогнозної фінансової інформації;
- інші завдання, які виконуються як завдання з надання впевненості.

2. Супутні послуги, визначені Міжнародними стандартами супутніх послуг

2.2. Завдання з виконання погоджених процедур стосовно фінансової інформації.

2.3. Завдання з підготовки фінансової інформації.

3. Інші послуги, пов'язані з професійною діяльністю аудиторів (аудиторських фірм), визначені Законом України «Про аудиторську діяльність»

3.1. Ведення бухгалтерського обліку.

3.2. Складання фінансових звітів.

3.3. Відновлення бухгалтерського обліку.

3.4. Консультації з питань бухгалтерського обліку та фінансової звітності:

- обрання облікової політики;
- встановлення та дотримання методології бухгалтерського обліку;
- організація бухгалтерського обліку;
- консолідація фінансової звітності;
- трансформація звітності за іншою, ніж застосовувана, концептуальною основою;
- інші види консультацій з питань обліку та звітності.

3.5. Консультації з питань системи внутрішнього контролю.

3.6. Консультації з питань оподаткування, у тому числі з організації податкового обліку та податкової звітності.

3.7. Складання податкових декларацій та звітів.

3.8. Консультації з питань застосування інформаційних технологій.

3.9. Консультації з інших питань управління та ведення бізнесу:

- правове забезпечення прийняття (або результатів прийняття) управлінських рішень щодо зміни форм власності, форм господарювання, функцій власності, легітимності окремих господарських операцій тощо;
- організаційне забезпечення управління - структуризація, реструктуризація, перебудова, розробка нової системи обліку, внутрішнього контролю, внутрішнього аудиту, управління в цілому, розробка внутрішніх інструкцій для посадових осіб, внутрішніх стандартів корпоративного управління тощо;
- інформаційного забезпечення управління - консультування з питань вибору програмних продуктів або технічної бази з автоматизації обліку та внутрішнього контролю (аудиту), розробка схем документообігу, форм внутрішніх документів і напрямів інформаційних потоків у системі управління; проведення тренінгів, семінарів з питань обліку, оподаткування, правового забезпечення та організації управління, безпеки бізнесу тощо;
- управління грошовими потоками, обґрунтування інвестиційних проектів.

3.10. Розробка для замовника документів, необхідних для легалізації, організації та здійснення господарської діяльності (статуту, накази, внутрішні норми та правила, посадові інструкції, документи системи стимулювання персоналу тощо).

3.11. Проведення професійних тренінгів для бухгалтерів та керівників з питань, що належать до професійної компетенції аудиторів.

3.12. Представлення інтересів замовника з питань обліку, аудиту, оподаткування в державних органах, організаціях або в суді.

3.13. Інші види аудиторських послуг, надання яких не суперечить стандартам аудиторської діяльності, Кодексу професійної етики аудитора та які не заборонені чинним законодавством України, рішеннями Аудиторської палати України.

4. Організаційне та методичне забезпечення аудиту

4.1. Розробка і видання методичних матеріалів (вказівок, рекомендацій, практичних посібників, внутрішніх стандартів, програмного забезпечення тощо).

4.2. Проведення професійних тренінгів для практикуючих аудиторів.

4.3. Здійснення заходів з контролю якості аудиторських послуг.

11.3 Об'єкти і суб'єкти аудиторських послуг.

Суб'єктами аудиторських послуг є аудиторські фірми та аудитори, які набули права на здійснення аудиторської діяльності відповідно до Закону України «Про аудиторську діяльність».

Аудиторська фірма:

- юридична особа;
- суб'єкт підприємницької діяльності;
- внесена до Реєстру аудиторських фірм та аудиторів;

- відповідає вимогам чинного законодавства.

Аудитор:

- фізична особа;
- має сертифікат;
- зареєстрована як приватний підприємець;
- внесена до Реєстру аудиторських фірм та аудиторів.

Загальні умови надання аудиторських послуг визначаються стандартами аудиту, затвердженими Аудиторською Палатою України.

Аудиторська фірма (аудитор) несе відповідальність за якість і терміни виконання послуг згідно діючого законодавства, а також відповідно до умов договору між аудиторською фірмою (аудитором) та економічним суб'єктом.

Аудиторські послуги класифікуються за ознакою об'єктів аудиторських послуг.

Аудиторські послуги поділяються:

- за змістом;
- за принципом сумісності.

Аудиторські послуги за змістом :

- послуги дії;
- послуги контролю;
- інформаційні послуги.

Аудиторські послуги за принципом сумісності:

- послуги, несумісні з проведенням у економічного суб'єкта обов'язкового аудиту;
- послуги, що сумісні з проведенням у економічного суб'єкта обов'язкового аудиту.

Послуги дії – це послуги по складанню документів, яких раніше не було, визначеними договором з економічним суб'єктом. Договір містить додаток про завдання на виконання наданих послуг.

Послуги контролю:

- перевірка документів за визначеними критеріями;
- контроль ведення бухгалтерського обліку;
- контроль складання звітності;
- контроль нарахування та сплати податків, інших обов'язкових платежів;
- тестування системи внутрішнього контролю, тощо.

Інформаційні послуги:

- наукова робота;
- видання методичних посібників з бухгалтерського обліку, аудиту, оподаткування, аналізу господарської діяльності;
- проведення усних та письмових консультацій, тощо.

Послуги, несумісні з проведенням у економічного суб'єкта обов'язкового аудиту:

- ведення бухгалтерського обліку;
- відновлення бухгалтерського обліку;
- складання фінансової та податкової звітності.

Послуги, сумісні з проведенням у економічного суб'єкта обов'язкового аудиту:

- проведення ініціативного аудиту;
- оцінка активів і пасивів, організації бухгалтерського обліку, системи внутрішнього контролю; економічних та інвестиційних проектів, економічної безпеки;
- удосконалення організації бухгалтерського обліку;
- проведення аналізу фінансово-господарської діяльності, тощо.

Організаційне забезпечення огляду фінансової звітності, спеціальних видів аудиту і аудиторських послуг забезпечується укладанням договірних відносин між аудиторською фірмою (аудитором) і суб'єктом господарювання (клієнтом) та плануванням аудиту.

Відповідно до МСА організація надання аудиторських послуг може оформлюватися іншим документом, наприклад, листом - зобов'язанням, контрактом.

Відповідно до Закону України «Про аудиторську діяльність» надання аудиторських послуг може здійснюватися на основі договору, письмового або усного звернення замовника до аудиторської фірми (аудитора).

В договорі на надання аудиторських послуг передбачається:

- предмет перевірки;
- термін перевірки;
- обсяг аудиторських послуг;
- розмір і умови оплати;
- відповідальність сторін.

Договір про надання аудиторських послуг може відрізнятися від договору на проведення аудиту. Аудиторська фірма самостійно розробляє структуру договору про надання аудиторських послуг. Особливу увагу у договорі про надання послуг необхідно приділити визначенню завдань, які будуть виконуватись у процесі надання послуг.

Об'єкти аудиторських послуг визначаються аудитором при укладанні договору про надання послуг та визначенні завдань, їх співставлення наведено у таблиці 11.1. Сукупним об'єктом аудиту можна назвати документально зафіксовану інформацію про наявність та рух активів, зобов'язань та власного капіталу підприємства.

Таблиця 11.1 - Об'єкт аудиторських послуг

Завдання про надання послуг	Об'єкт аудиторських послуг
Визначення ефективності фінансово - господарської діяльності	Діяльність суб'єкта господарювання
Контроль використання ресурсів	Засоби праці, предмети праці, трудові ресурси, фінансові ресурси
Оцінка організації бухгалтерського обліку	Активи, зобов'язання, власний капітал, господарські процеси та операції, первинні документи, облікові реєстри, фінансова звітність

Оцінка системи управління	Організаційні форми управління, функції управління, методи управління
---------------------------	---

Залежно від поставленої мети та завдань аудиторських послуг результати наданих послуг можуть оформлюватися довідками та висновками з необхідними розрахунками та обґрунтуваннями.

Контрольні питання.

1. Охарактеризуйте поняття «аудиторські послуги».
2. Надайте характеристику супутніх аудиторських послуг відповідно МСА.
3. Як класифікуються аудиторські послуги в Україні?
4. Надайте характеристику аудиторських послуг за змістом.
5. Надайте характеристику аудиторських послуг за принципом сумісництва.
6. Назвіть перелік послуг, які можуть надавати аудитори при виконанні завдання з надання впевненості.
7. Назвіть, супутні послуги відповідно до рішення Аудиторської Палати України.
8. Назвіть інші послуги відповідно до рішення Аудиторської Палати України.
9. Поясніть, що означає організаційне та методичне забезпечення аудиту.
10. Поясніть, що означають консультаційні аудиторські послуги?
11. Назвіть суб'єкти аудиторських послуг.
12. Назвіть об'єкти аудиторських послуг.
13. Поясніть, яким чином оформлюються аудиторські послуги.
14. Поясніть, якими чином оформлюються результати надання аудиторських послуг.