

Тема 3. Методи аудиту фінансової звітності та критерії її оцінювання

3.1 Методика аудиту фінансової звітності.

3.2 Критерії оцінювання фінансової звітності.

3.1 Методика аудиту фінансової звітності.

Завдання аудиту достовірності фінансової звітності – встановлення достовірності показників фінансової звітності і відповідності здійснених суб'єктом господарювання фінансово – господарських операцій нормативним актам, що діють в Україні.

Мета аудиту фінансової звітності – встановлення аудитором відповідності фінансової звітності в усіх суттєвих аспектах концептуальній основі, що регламентує порядок підготовки та подання фінансових звітів.

Об'єкти аудиту фінансової звітності – показники фінансової звітності та фінансово – господарські операції, на підставі яких вони були сформовані.

Форма і склад статей фінансової звітності визначені НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», фінансова звітність складається з таких форм:

- Баланс;
- Звіт про фінансові результати;
- Звіт про рух грошових коштів;
- Звіт про власний капітал;
- Примітки до річної фінансової звітності;
- Інформація за сегментами.

Для досягнення мети аудиторської перевірки необхідне методичне забезпечення, яке включає вибір аудиторських процедур, методів і способів проведення перевірки .

Аудит фінансової звітності проводиться за допомогою комплексу методів і прийомів, які формують методику аудиту. Методика аудиту це частина загального порядку проведення аудиту.

Методи аудиту – це сукупність прийомів, за допомогою яких оцінюється стан об'єктів аудиту. Сукупність прийомів поділяють на методичні прийоми проведення аудиторської перевірки і методичні прийоми організації аудиторської перевірки.

Методика аудиту – послідовність і порядок застосування окремих методів аудиторської перевірки та її організації з метою встановлення об'єктивної оцінки фінансової звітності.

До методів і прийомів аудиту фінансової звітності належать загальнонаукові та спеціальні методи та методичні прийоми дослідження.

Загально - наукові методи застосовуються на будь-якому етапі аудиторської перевірки і включають певні логічні операції такі, як аналіз, синтез, абстрагування, узагальнення, аналогія тощо. Отримані результати перевірки вимагають певної систематизації, узагальнення для формулювання об'єктивних висновків. Загально – наукові методи допомагають оцінити проведену роботу для визначення подальшого напрямку перевірки, отримання додаткової перевірки інформації одержаних результатів.

При проведенні аудиту фінансової звітності використовуються спеціальні методи та методичні прийоми господарського контролю. Крім цього аудит виконує свої функції за допомогою власного методу, який є системою методичних прийомів і конкретних методик.

Реалізація методичних прийомів аудиту здійснюється за допомогою процедур по суті.

Відповідно до МСА процедури по суті – це перевірки, проведені для отримання аудиторських доказів з метою виявлення суттєвих викривлень у фінансових звітах, Є два типи процедур по суті:

- перевірки докладної інформації про операції та залишки;
- аналітичні процедури.

Перевірки докладної інформації про операції та залишки складаються з вивчення записів або документів, як внутрішніх, так і зовнішніх, що зберігаються на папері, електронних та інших носіях інформації, Перевірка записів і документів надає аудиторські докази різного ступеня достовірності залежно від їх характеру та джерела, а також від ефективності процедур контролю для їх створення.

Аналітичні процедури – це процедури, які складаються з аналізу важливих коефіцієнтів та тенденцій і подальшого вивчення результатів відхилень та взаємозв'язків, які суперечать іншій відповідній інформації або відхиляються від передбачуваних сум.

Аналітичні процедури складаються з оцінки фінансової інформації шляхом дослідження важливих зв'язків між фінансовими і не фінансовими даними. Аналітичні процедури охоплюють також подальше вивчення визначених відхилень та зв'язків, які суперечать іншій релевантній інформації або відрізняються від прогнозованих сум.

Для виконання аналітичних процедур можуть використовуватися різні методи, починаючи від простих порівнянь і до комплексного аналізу із застосуванням складних статистичних методів. Аналітичні процедури можна застосовувати до консолідованих фінансових звітів, фінансових звітів компонентів (наприклад, дочірніх підприємств, підрозділів або сегментів) та до окремих елементів фінансової інформації. Вибір аудитором процедур, методів та обсягу їх застосування є справою професійного судження.

Методи і методичні прийоми аудиту фінансової звітності поділяють на:

- методичні прийоми документального контролю (нормативно-правова, формальна, арифметична, хронологічна, зустрічна, взаємна перевірки, відновлення кількісно-сумового обліку);
- статистичні методи (статистичні розрахунки);
- методи економічного аналізу показників діяльності суб'єктів господарювання, які відображаються у фінансовій звітності;
- методичні прийоми фактичного контролю (за погодженням з керівництвом суб'єкта господарювання).

Характеристика методичних прийомів проведення аудиторської перевірки фінансової звітності наведена в табл. 3.1.

Таблиця 3.1 – Характеристика методичних прийомів проведення аудиторської перевірки фінансової звітності

| Методичні прийоми | Характеристика |
|---------------------------------------|---|
| Фактична перевірка | Перевірка кількісного і якісного стану об'єктів, яка проводиться шляхом обстеження, огляду, обміру, перерахунку, зважування, лабораторного аналізу та інших способів перевірки фактичного стану активів. |
| Документальна перевірка | Перевірка документів і записів: - формальна перевірка – візуальна перевірка правильності записів усіх реквізитів, виявлення безпідставних виправлень, підчисток, дописувань, перевірка достовірності підписів посадових і матеріально-відповідальних осіб; - арифметична перевірка – перевірка правильності розрахунків у документах, облікових реєстрах і звітних форм; - перевірка документів по суті – встановлення законності і доцільності операцій, правильність відображення операцій на рахунках та включення до статей витрат і доходів звітного періоду. |
| Підтвердження (особливий тип запитів) | Процес отримання письмових відповідей від третіх сторін щодо здійснення певних операцій, залишків на рахунках бухгалтерського обліку та іншої облікової інформації. |
| Спостереження | Безпосереднє візуальне спостереження аудитора за процедурами, процесами, огляд цінностей, приміщень тощо. Під час його проведення особисто аудитор не здійснює підрахунків, записів чи інших дій. |
| Опитування (анкетування) | Усне або письмове опитування компетентних осіб |
| Перерахунок | Перевірка арифметичної точності джерел інформації або у виконанні аудитором незалежних розрахунків. |
| Аналітичний огляд | Отримання певних показників і трендів розвитку суб'єкта господарювання, наявність взаємозв'язку між окремими показниками звітності, облікових реєстрів тощо. |
| Зустрічна перевірка | Перевірка відображення операцій, що здійснюється між клієнтом і третіми особами та порівняння результатів операцій і у клієнті і у третьої особи. |
| Повторне виконання | Незалежне виконання аудитором процедур чи заходів контролю, які початково виконувалися як частина системи внутрішнього контролю суб'єкта господарювання, або вручну, або з застосуванням інформаційних технологій. Наприклад, повторне виконання класифікації дебіторської заборгованості за строками погашення. |

Методи організації аудиторської перевірки включають:

- суцільну перевірку - перевірка всієї інформації без винятку щодо операцій і процесів, які відбулися за період, що перевіряється;

- вибірково перевірку - застосування аудиторських процедур менш ніж 100% масивів інформації, які дають змогу аудитору отримати аудиторські докази і, оцінивши окремі характеристики вибраних даних, поширити дієвість цих доказів на всю сукупність даних. Ризик не виявлення збільшується, оскільки за межами вибірки можуть залишитися факти порушень та помилок;

- аналітичну перевірку – оцінка фінансових показників за допомогою аналізу вірогідних залежностей між ними:

- комбіновану перевірку – поєднання суцільної, вибіркової і аналітичної перевірок.

Складовою частиною методики аудиту є аудиторські процедури.

Аудиторські процедури – це відповідний порядок і послідовність дій аудитора для отримання необхідних аудиторських доказів.

Аудитор отримує аудиторські докази для формулювання обґрунтованих висновків, на яких базується аудиторська думка, виконуючи аудиторські процедури з метою:

- отримання розуміння про суб'єкт господарювання та його середовище, включаючи його систему внутрішнього контролю, для оцінки ризиків суттєвого викривлення на рівні фінансових звітів та тверджень (аудиторські процедури, які виконують з цією метою, зазначаються в МСА як «**процедури оцінки ризиків**»);

- перевірки операційної ефективності процедур контролю в запобіганні або виявленні та виправленні суттєвих викривлень на рівні тверджень (аудиторські процедури, які виконують з цією метою, зазначаються в МСА як «**тести контролю**»). Тести контролю виконуються з метою отримання аудиторських доказів щодо ефективності:

- організації систем обліку та внутрішнього контролю, тобто чи організовані вони належним чином, щоб запобігти суттєвим викривленням та виявляти і виправляти їх;

- функціонування внутрішнього контролю протягом певного періоду.

- виявлення суттєвих викривлень на рівні тверджень (аудиторські процедури, які виконують з цією метою, зазначаються в МСА як «**процедури по суті**»).

3.2 Критерії оцінювання фінансової звітності.

Аудиторська перевірка фінансової звітності повинна здійснюватися за допомогою її оцінки за певними ознаками і відповідними їм критеріям.

Критерії оцінювання фінансової звітності використовуються аудитором під час перевірки фінансової звітності і особливо на завершальному етапі проведення аудиту.

Критерії – оцінка, за допомогою якої можна визначити відповідність звітності попередньо встановленим нормам, правилам та показникам.

Критерії оцінки – це прикмети, показники, за якими аудитор перевіряє фінансову звітність і висловлює свою думку стосовно відповідності

фінансової звітності концептуальним основам, які використовувалися при її складанні.

МСА 700 визначає вимоги до формулювання думки про фінансову звітність та критерії її оцінки, які наводяться в табл. 3.2.

Таблиця 3.2 – Вимоги до формулювання думки аудитора про фінансову звітність

| Вимоги | Критерії |
|---|---|
| Фінансова звітність складена в усіх суттєвих аспектах відповідно концептуальній основі фінансової звітності | Відповідність |
| Обґрунтована впевненість відносно відсутності у фінансовій звітності в цілому суттєвих викривлень внаслідок помилок: - висновок аудитора відносно отриманих достатніх і достовірних аудиторських доказів; - висновок аудитора відносно суттєвості виправлених помилок | Суттєвість Достатність Приналежність Суттєвість |
| Оцінка якісних аспектів суттєвих практик обліку, у т.ч. тверджень управлінського персоналу | Нейтральність |
| Фінансова звітність забезпечує розкриття суттєвих обраних і використаних облікових політик | Суттєвість Приналежність |
| Облікові оцінки, здійснені управлінським персоналом є обґрунтовані | Обґрунтування |
| Інформація, яка представлена у фінансовій звітності є доречною, достовірною, порівняною, зрозумілою | Доречність, Достовірність, Порівнянність, Доходливість |
| Адекватне розкриття даних відносно суттєвих операцій і подій | Адекватність |
| Терміни, використані у фінансовій звітності є належними | Приналежність |
| Достовірне надання структури і змісту фінансової звітності | Достовірність |

В концептуальній основі завдань по наданню впевненості розглянуті контрольні показники – критерії, які використовують для оцінки фінансової звітності. Контрольними показниками є: доречність, повнота, достовірність, нейтральність, зрозумілість.

Фінансова звітність вважається об'єктивною та достовірною за умови, що вона відповідає якісним характеристикам, відповідно НП(С)БО 1: доходливість, доречність, достовірність, порівнянність. Таким чином, в ході аудиторської перевірки якісні характеристики фінансової звітності є критеріями оцінки фінансової звітності. Критеріями оцінки фінансової звітності також вважаються достовірність та порівнянність.

Відповідність фінансової звітності критеріям її оцінки аудитор оформлює робочим документом, на підставі якого висловлює свою думку стосовно фінансової звітності.

Контрольні питання.

1. Поясніть сутність і зміст фінансової звітності підприємства.
2. Визначте мету та завдання аудиту фінансової звітності.

3. Що є об'єктом аудиту фінансової звітності, наведіть приклади.
4. Що означає методика аудиту фінансової звітності.
5. Назвіть методичні прийоми аудиту фінансової звітності.
6. Поясніть використання аудиторських процедур при аудиті фінансової звітності.
7. В чому полягає аналіз фінансового стану підприємства?
8. Назвіть етапи аудиту фінансової звітності.
9. Чим зумовлена необхідність проведення інвентаризації в ході аудиту фінансової звітності.