

СУЧАСНІ АСПЕКТИ ФОРМУВАННЯ ЗАГАЛЬНОЇ СТРАТЕГІЇ АУДИТУ

© Москаль Н. В., 2014

Досліджено порядок формування загальної стратегії аудиту у контексті розвитку теорії аудиту, наявності різноманітних підходів до його планування та спрямування практики аудиторської діяльності до постійного удосконалення організації та методики його проведення. До передумов розроблення загальної стратегії аудиту віднесено ознайомлення для отримання розуміння суб'єкта господарювання і його середовища, діагностику безперервності діяльності, оцінку ризику та суттєвості, визначення умов аудиту. На основі розглянутих елементів та передумов формування загальної стратегії аудиту запропоновано застосовувати на рівні окремих суб'єктів аудиторської діяльності типову структуру загальної стратегії аудиту, яка би забезпечувала належну якість його подальшого планування та здійснення.

Ключові слова: планування аудиту, загальна стратегія аудиту, оцінка ризику та суттєвості, умови аудиту, об'єкти аудиту, аудиторські процедури.

N. V. Moskal

Ivan Franko National University of Lviv

MODERN ASPECTS OF THE GENERAL AUDIT STRATEGY

© Moskal N. V., 2014

Audit planning is a vital area of the audit primarily conducted at the beginning of audit process to ensure that appropriate attention is devoted to important areas, potential problems are promptly identified, work is completed expeditiously and is properly coordinated. Audit planning means developing a general strategy and a detailed approach for the expected nature, timing and extent of the audit. The auditor plans to perform the audit in an efficient and timely manner. The auditor should develop and document a general strategy describing the expected scope and conduct of the audit.

In developing the overall audit strategy we suggest to include: knowledge of the business; general economic factors and industry conditions affecting the entity's business; important characteristics of the entity, its business, its financial performance and its reporting requirements including changes since the date of the prior audit; understanding the Accounting and Internal Control Systems; the accounting policies adopted by the entity and changes in those policies; the expected assessments of inherent and control risks and the identification of significant audit areas; the setting of materiality levels for audit purposes; the identification of complex accounting areas including those involving accounting estimates; possible change of emphasis on specific audit areas; coordination, direction, supervision and review; other matters.

It is advisable to use the typical structure of the overall audit strategy for individual audit firms. This will improve the process of forming the overall audit strategy and ensure proper quality of future planning and auditing.

Key words: audit planning, the general audit strategy, risk assessment and evaluation of materiality, conditions of audit, objects of auditing, the audit procedures.

Постановка проблеми. Важливим аспектом забезпечення якості аудиторських послуг є планування. Відповідно до Міжнародного стандарту аудиту 300 "Планування аудиту фінансової

звітності” метою аудитора є планування аудиту так, щоб його можна було виконати ефективно. Планування аудиту передбачає встановлення загальної стратегії аудиту для завдання та розроблення плану аудиту [1]. Загальна стратегія аудиту визначає обсяг, час і напрям аудиту та вимагає: ідентифікації характеристик завдання з аудиту, які визначатимуть його обсяг; встановлення звітних цілей завдання для планування часу аудиту та характеру необхідного повідомлення інформації; розгляду чинників, які з погляду професійного судження аудитора є важливими для спрямування зусиль аудиторської групи із завдання; уточнення характеру, часу та обсягу ресурсів, необхідних для виконання завдання. Тобто, процес формування загальної стратегії аудиту не має чіткого нормативного регулювання, визначається різноманітними чинниками, залежить від кваліфікації та практичного досвіду аудитора, суттєво впливає на ефективність проведення аудиту.

Дослідження порядку формування загальної стратегії аудиту є актуальним у контексті постійного розвитку теорії аудиту, наявності різноманітних підходів до його планування та спрямування практики аудиторської діяльності до постійного удосконалення організації та методики його проведення.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Різноманітні аспекти планування аудиту широко представлені у наукових працях Ф. Ф. Бутинця, М. Т. Білухи, Н. І. Верхоглядової, Н. І. Дорош, Г. М. Давидова, Л. П. Кулаковської, В. В. Немченко, Ю. В. Пічі, Я. В. Петракова, О. А. Петрик, А. Ж. Пшеничної, К. І. Редченка, В. С. Рудницького, В. В. Рядської, В. Я. Савченка, І. І. Сахарцевої, В. В. Сопка, В. В. Скобари, Б. Ф. Усача. Зокрема, у праці Н. І. Дорош розглянуто процес розроблення стратегії планування аудиторської перевірки [2]. У праці за редакцією В. В. Немченко завданням загальної стратегії аудиту названо зменшення аудиторського ризику до прийнятно низького рівня та подано такі її елементи: встановлення обсягу роботи; уточнення цілей надання висновку та кінцевих термінів інформування замовника; розгляд важливих факторів (визначення рівнів суттєвості потенційних невідповідностей, ідентифікація останніх подій у замовника, оцінка ризиків); визначення ресурсів (часових та людських) для окремих частин завдання та загалом за замовленням [3]. У посібнику В. В. Рядської та Я. В. Петракова виділено три етапи процесу формування загальної стратегії аудиту: визначення необхідної кількості та рівня професійного досвіду працівників аудиторської фірми, які безпосередньо проводитимуть перевірку; розподіл працівників аудиторської фірми між окремими підрозділами підприємства з визначенням дати конкретних процедур та необхідного часу; врахування можливості координації та контролю за проведенням перевірки з боку головних спеціалістів аудиторської фірми [4]. Загалом, думки науковців щодо стратегії аудиту є подібними [5], на нашу думку, потребують подальшого дослідження окремі елементи стратегії для забезпечення можливості їх впровадження у практику.

На практиці загальна стратегія аудиту конкретного підприємства матиме особливості, зумовлені його сферою діяльності, розміром та організаційною структурою, фінансовим станом тощо. Проте в аудиторській діяльності доцільно застосовувати типові документи, що створюються для внутрішнього використання з метою стандартизації процесу планування. Для того, щоб удосконалити процес формування загальної стратегії аудиту, на нашу думку, необхідно вивчити сучасні аспекти наукових досліджень та результати аудиторської практики щодо окремих елементів загальної стратегії аудиту та запропонувати їх типову структуру та зміст, які би забезпечували належну якість аудиту.

Цілі статті. Дослідити окремі елементи загальної стратегії аудиту, запропонувати типову структуру та зміст загальної стратегії аудиту, які б дали змогу підвищити якість аудиторських послуг.

Виклад основного матеріалу дослідження. Адекватне планування аудиторської роботи сприяє забезпеченню належної уваги важливим ділянкам аудиторської перевірки, своєчасній ідентифікації та вирішенню потенційних проблем, а також організації та виконанню завдання з

аудиту ефективно і якісно. Планування аудиту означає розроблення загальної стратегії та детального плану аудиту [1]. В українській практиці аудиту стратегія у деяких випадках відображається у загальному плані аудиту.

Для ефективного та якісного проведення аудиту, на нашу думку, необхідно створити типову загальну стратегію аудиту. Відповідно до Міжнародного стандарту аудиту 300 “Планування аудиту фінансової звітності”, основними розділами загальної стратегії аудиту є: обсяг аудиторської перевірки; цілі надання звітності, строки аудиту та необхідне інформування; напрями аудиту [1]. До кожного розділу сформульовано відповідні питання, які повинен розглянути аудитор для цілей планування. І. І. Сахарцева пропонує розширений перелік розділів загальної стратегії аудиту (загального плану аудиту), зокрема: знання бізнесу; розуміння систем обліку і внутрішнього контролю; визначення ризиків і суттєвості; характер, час та обсяг процедур; координація, керівництво, нагляд та перевірка; інші аспекти [6].

Детальний зміст цих розділів вимагає дослідження. У розділі “Знання бізнесу” необхідно передбачити перелік і обсяг аудиторських процедур щодо оцінювання загальноекономічних чинників, особливостей галузі, важливих характеристик підприємства (рівня компетентності управлінського персоналу, структури власності, характеру господарської діяльності, основних фінансових показників), особливостей законодавчого регулювання. Цей розділ передбачає отримання аудитором відомостей щодо питань, які попередньо розглядались у програмі ознайомлення з діяльністю клієнта. Ознайомлення з діяльністю клієнта відбувається до планування та є необхідною передумовою планування, проте зібрані в процесі ознайомлення дані, що містяться у робочих документах, можуть бути використані у розділі “Знання бізнесу”.

У розділі “Розуміння систем обліку і внутрішнього контролю” необхідно передбачити перелік і обсяг аудиторських процедур щодо оцінювання облікової політики та її дотримання, ефективності організації облікової та контрольної систем підприємства.

У розділі “Визначення ризиків і суттєвості” необхідно передбачити перелік і обсяг аудиторських процедур щодо розрахунку аудиторського ризику та рівнів суттєвості. Зазначені процедури відображено у таких аудиторських документах, як тест для оцінювання ризику та розрахунок рівня суттєвості.

Наступний розділ загальної стратегії аудиту “Аудиторські процедури по суті” передбачає перелік і обсяг аудиторських процедур щодо основних напрямів аудиту. У розділі “Координація, керівництво, нагляд та перевірка” необхідно передбачити залучення інших аудиторів, експертів, вимоги щодо персоналу, що бере участь в аудиті. У розділі “Інші аспекти” можуть бути передбачені обставини, які вимагають особливої уваги, характер і час надання аудиторського звіту та інші не відображені у попередніх розділах аспекти. Пропонуємо також додати окремий розділ “Діагностика безперервності діяльності”, зважаючи на необхідність підтвердження дотримання припущення щодо безперервності діяльності під час підготовки фінансової звітності.

Передумовами розроблення загальної стратегії аудиту, на нашу думку, є ознайомлення для розуміння суб'єкта господарювання та його середовища, діагностика безперервності діяльності, оцінювання ризику та суттєвості, визначення умов аудиту.

Відповідно до Міжнародного стандарту аудиту 315 “Ідентифікація та оцінка ризиків суттєвих викривлень через розуміння суб'єкта господарювання і його середовища” аудиторі необхідно отримати таке розуміння суб'єкта господарювання та його середовища, зокрема його внутрішнього контролю, яке буде достатнім для визначення й оцінювання ризиків суттєвого викривлення фінансових звітів у результаті шахрайства або помилки, а також достатнім для розроблення та виконання подальших аудиторських процедур [1]. Розуміння підприємства та середовища його діяльності застосовується аудитором для прийняття рішення про проведення аудиту, оцінювання аудиторського ризику, визначення рівня суттєвості, виявлення суперечливої інформації та незвичайних обставин. На практиці для ефективного збирання інформації про діяльність підприємства, на нашу думку, доцільно застосовувати типову програму ознайомлення з діяльністю клієнта, що містить вичерпний перелік питань, які необхідно з'ясувати в процесі ознайомлення.

Діагностика безперервності діяльності є обов'язковим елементом загальної стратегії аудиту. Діагностика безперервності діяльності спрямована на майбутнє, вона відображає здатність підприємства продовжувати свою господарську діяльність. Від фінансового стану підприємства значною мірою залежить можливість продовження його функціонування, проте, необхідно враховувати також інші чинники, такі як наявність значних конкурентних переваг підприємства, зацікавлених інвесторів, дієвого плану фінансового оздоровлення тощо. Відповідно до Міжнародного стандарту аудиту 570 "Безперервність" аудитор несе відповідальність за розгляд відповідності використання управлінським персоналом припущення про безперервність діяльності підприємства під час підготовки фінансових звітів та за розгляд суттєвих невизначеностей, які треба розкрити у фінансових звітах щодо здатності суб'єкта господарювання продовжувати свою діяльність на безперервній основі [1].

Наступною передумовою загальної стратегії аудиту є оцінювання ризику та суттєвості, яке здійснює аудитор з метою подальшого планування обсягу аудиторських процедур. Відповідно до міжнародного стандарту аудиту 320 "Суттєвість при плануванні та проведенні аудиту" в процесі проведення аудиторської перевірки аудитор повинен оцінювати суттєвість у взаємозв'язку з аудиторським ризиком. Інформація є суттєвою, якщо її пропущення або неправильне відображення можуть вплинути на економічні рішення користувачів, прийняті на основі фінансових звітів [1]. Суттєвість залежить від величини суми статті, значущості помилки, інших чинників та може бути різною для різних статей фінансових звітів. На практиці рівень суттєвості визначається аудитором на підставі базових показників: числових значень статей фінансової звітності, залишків на рахунках.

Важливою передумовою загальної стратегії аудиту є досягнення домовленості щодо умов аудиту. У Міжнародному стандарті аудиту 210 "Узгодження умов виконання завдань з аудиту" вказано, що аудитор і замовник повинні погодити умови завдання та задокументувати їх у листі-зобов'язанні про проведення аудиторської перевірки або в будь-якій іншій прийнятній формі контракту [1]. В українській практиці зазвичай використовують договір на проведення аудиту. Умови аудиту також є обов'язковим елементом загальної стратегії аудиту. До таких умов доцільно віднести мету аудиту, завдання та об'єкти аудиту.

Аудит проводиться для забезпечення зацікавлених користувачів достовірною та неупередженою інформацією про підприємство, його стан та перспективи розвитку для прийняття ними економічних рішень. Мета аудиту не повинна обмежуватись лише висловленням думки стосовно достовірності фінансової звітності та має узгоджуватись з інформаційними потребами користувачів аудиту.

Відповідно до мети сформульовано основні завдання аудиту: 1) оцінити ефективність обліково-аналітичної, контрольної та управлінської систем підприємства; 2) підтвердити відповідність фінансової звітності у всіх суттєвих аспектах вимогам застосовної концептуальної основи фінансової звітності; 3) охарактеризувати фінансовий стан підприємства.

У наукових джерелах, що стосуються теорії аудиту, відсутній єдиний підхід до визначення предмета та об'єктів аудиту. На думку В. В. Немченка, предметом аудиту є відображені в документах процеси і явища діяльності підприємства з погляду їх законності, достовірності та доцільності, а також правильності складання звітності з метою надання висновку користувачу. Об'єкт аудиту слід розглядати як окремий елемент предмета аудиту, на який спрямовано дію аудитора [3]. Н. І. Гордієнко визначає предмет аудиту як процеси або явища, що зафіксовані документально і відображають стан майна, ресурсів, джерел їх формування, господарських процесів суб'єкта господарювання [7]. Отже, предметом аудиту є відображені документально процеси і явища, проте предмет конкретного виду аудиторських послуг доцільно визначати залежно від його об'єктів. До основних процесів, що формують предмет аудиту, можна віднести процеси постачання, виробництва та збуту продукції.

Об'єктом аудиту є інформація про факти господарської діяльності (процеси і явища), що відображено в системі бухгалтерського обліку та інших джерелах інформації і яку можна оцінити. Об'єкти аудиту умовно можна поділити на такі п'ять груп: ресурси; джерела фінансування ресурсів;

господарські процеси; економічні результати діяльності; функції та методи управління. Загальна стратегія аудиту повинна охоплювати усі названі групи об'єктів:

1) господарська діяльність, зокрема інформація про постачання, виробництво та збут продукції, стан розрахунків з дебіторами, кредиторами, рух грошових коштів, стан збереження активів, доходи, витрати та результати діяльності;

2) фінансова звітність, зокрема інформація про функціонування облікової системи та внутрішнього контролю підприємства, інформація бухгалтерського обліку та фінансової звітності;

3) фінансовий стан, зокрема показники аналізу фінансового стану, аналітична інформація щодо термінів погашення зобов'язань та термінів отримання дебіторської заборгованості, інформація щодо конкурентних переваг та місця підприємства на ринку.

Висновки та перспективи подальших досліджень. Загальна стратегія аудиту визначає обсяг, час і напрям аудиту. Передумовами розроблення загальної стратегії аудиту є ознайомлення для розуміння суб'єкта господарювання і його середовища, діагностика безперервності діяльності, оцінювання ризику та суттєвості, визначення умов аудиту. Для удосконалення процесу формування загальної стратегії аудиту доцільно застосовувати на рівні окремих суб'єктів аудиторської діяльності типову структуру загальної стратегії аудиту, яка би забезпечувала належну якість його подальшого планування та здійснення.

На основі розглянутих елементів та передумов формування загальної стратегії аудиту пропонуємо таку її типову структуру:

1. Знання бізнесу: загальноекономічні чинники; особливості галузі; управління та структура власності; асортимент продукції та господарська діяльність; особливості законодавства; підсумки аудиту за минулий рік; основні фінансові показники та тенденції їх зміни.

2. Розуміння систем обліку і внутрішнього контролю: оцінювання облікової політики; аудит облікової системи; тестування внутрішнього контролю.

3. Діагностика безперервності діяльності.

4. Визначення ризиків і суттєвості: тест для оцінювання ризику; розрахунок рівнів суттєвості; виявлення складних ділянок обліку.

5. Аудиторські процедури по суті: аудит господарської діяльності; аудит активів; аудит зобов'язань; аудит власного капіталу; аудит доходів, витрат, фінансових результатів; аудит фінансової звітності; аналітичні процедури; аналіз фінансового стану.

6. Координація, керівництво, нагляд та перевірка.

7. Інші аспекти.

Період проведення та перелік виконавців у загальній стратегії аудиту повинні визначатися аудитором відповідно до обставин аудиту конкретного підприємства.

1. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг. Ч. 1: Пер. з англ. / Наук. ред. Н. І. Гаєвська. – К. : Міжнародна федерація бухгалтерів; Аудиторська палата України, 2013. – С. 271. 2. Дорош Н. І. Аудит: теорія і практика / Н. І. Дорош. – К.: Знання: КОО, 2011. – С. 98. 3. Аудит. (Основи державного, незалежного професійного та внутрішнього аудиту) / За ред. проф. В. В. Немченко, О. Ю. Редько. – К. : Центр навч. л-ри, 2012. – С. 280–281. 4. Рядська В. В. Аудит : [навч. посіб.] / В. В. Рядська, Я. В. Петраков. – К. : Центр навч. л-ри, 2008. – С. 125. 5. Алфімова Г. І. Формалізація розробки стратегії аудиту [Електронний ресурс] / Г. І. Алфімова, Л. О. Сухарева. – Режим доступу: <http://nauka.kushnir.mk.ua/?p=72490>. 6. Сахарцева І. І. Теоретико-методологічні аспекти формування програм аудиту / І. І. Сахарцева. – К. : Кондор, 2005. – С. 15–16. 7. Гордієнко Н. І. Аудит, методика і організація : [навч. посіб. у 2 ч. Ч. 1] / Н. І. Гордієнко, О. В. Харламова, М. Ю. Карпенко. – Харків : ХНАМГ, 2007. – С. 41.