

ЗАГАЛЬНА МЕТОДИКА НАДАННЯ АУДИТОРСЬКИХ ПОСЛУГ

На основі дослідження процесу надання аудиторських послуг сформовано їх загальну методику, розкрито особливості реалізації цієї методики для основних видів аудиторських послуг

Постановка проблеми. Для задоволення попиту користувачів, в цілях підвищення конкурентоспроможності, аудиторські фірми пропонують широкий перелік послуг, що постійно оновлюється та розширюється. Висока динаміка розвитку аудиторських послуг створює проблеми просування їх на ринку, інформування про них потенційних користувачів. Новаторський характер мають послуги з трансформації фінансової звітності за іншими принципами ведення обліку, послуги з ведення бухгалтерського обліку на професійних засадах (аутсорсинг), комплексна оцінка діяльності підприємства (Due Diligence).

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Серед науковців проблемам надання аудиторських послуг присвячені праці Т.І. Хоролець, К.О. Редько, Л.П. Кулаковської, Ю.В. Пічи, Л.В. Томіловської, Н.І. Дорош, І.О. Лазаркової, Т.С. Солоненко, С. Іванова-Малаявіна та ін.

Мета дослідження. На основі дослідження процесу надання аудиторських послуг сформувані їх загальну методику, розкрито особливості реалізації загальної методики для основних видів аудиторських послуг.

Виклад основного матеріалу. Кожна аудиторська послуга має власну специфіку надання, що визначає відповідну методику її здійснення. Методичні засади надання послуг ґрунтуються на особливостях методів проведення аудиту. Структура та порядок здійснення таких процедур у ході аудиторської діяльності складає основу методики надання аудиторських послуг.

При побудові методики аудиту та методики надання інших аудиторських послуг повинні дотримуватися відповідні принципи, що забезпечують ефективність організації та виконання робіт. Як зауважує Г. Коблянська, основними принципами побудови методики в сфері аудиту є відповідність вимогам і рекомендаціям Міжнародних стандартів аудиту; використання в якості основи методики практичного досвіду проведення аудиторських перевірок, а також наукових і методичних розробок з конкретних питань аудиту [1, с. 40].

Процес аудиторських послуг, що розкривається через методику їх надання, являє собою перелік конкретних методів та процедур, що мають відповідну послідовність застосування. Зальна методика надання аудиторських послуг містить такі етапи (рис. 1).



Рис. 2.2. Загальна методика надання аудиторських послуг

Наведена загальна методика надання аудиторських послуг має свої особливості реалізації за різних видів послуг.

Консультування є одним з найпоширеніших видів аудиторських послуг. Л.П. Кулаковська та Ю.В. Піча процесом консультування називають форму надання допомоги відповідного змісту, процесу і структури завдання, за якої консультант безпосередньо не відповідає за виконання задачі, але допомагає особам, що її виконують [2, с. 425]. К.О. Редько визначає консультаційні послуги як невід'ємний для сфери аудиту вид професійної діяльності [7, с. 145]. За словами автора консультування займає друге за обсягом робіт місце після аудиторської перевірки, але при цьому знаходиться на останньому місці за вартістю.

Консультування можна розглядати як особливу професійну діяльність, що передбачає залучення кваліфікованих фахівців зі спеціальною підготовкою у галузі бухгалтерського обліку, аналізу, контролю, права, управління. В процесі консультування клієнту надається допомога у виявленні проблем, їх аналізу, надаються рекомендації з їх ефективного вирішення.

Консультаційні послуги, що надаються аудиторськими фірмами, можуть включати консультації з питань: організації, ведення та відновлення бухгалтерського обліку; складання фінансової, податкової та управлінської звітності підприємства; аналізу фінансово-господарської діяльності; оцінки активів та зобов'язань підприємства; планування господарської діяльності; організації та здійснення внутрішнього контролю; розміщення фінансових активів, диверсифікації діяльності.

Процес консультування складається з підготовчих робіт, вивчення проблеми, вибору варіанту її вирішення, роботи з клієнтом і передачі результатів виконаних робіт [2, с. 427]. Завершальний етап консультування характеризується оцінкою наданої консультації та переваг, які отримує клієнт, серед яких: нові здібності (набуття нових вмій та навичок); нові системи й форми поведінки в економічних мовах; підвищення ступеня ефективності робіт, що викликає відповідні зміни в економічних, трудових, соціальних та інших показниках господарської діяльності.

Формою результату при наданні консультаційних послуг може бути аудиторська довідка або методичні рекомендації, що передаються клієнту з оформленням акту виконаних робіт (наданих послуг).

Кваліфікація фахівця, який надає консультації, залежатиме від сфери діяльності, в якій надаватимуться консультаційні послуги. Відповідно, якщо консультування носить правовий характер, тоді консультант повинен володіти юридичними знаннями, добре орієнтуватися в чинному законодавстві. При консультуванні з проблем управління необхідною є обізнаність в управлінському обліку, менеджменті, аналізі, плануванні господарської діяльності. При цьому у будь-якому випадку консультант повинен володіти проблемним мисленням, вміти виявляти проблемні ділянки роботи, знаходити оптимальні шляхи їх усунення, здійснювати аналіз поточної ситуації, мати навички ділового спілкування.

При проведенні оглядових перевірок основною метою виконання робіт є висловлення аудитором думки про те, чи відповідає порядок ведення бухгалтерського обліку та формування фінансової звітності на підприємстві вимогам діючого законодавства [9, с. 265]. На відміну від аудиту, об'єктом оглядової перевірки може бути як річна, так і проміжна фінансова звітність. Така перевірка має менший ступінь надання впевненості (обмежена впевненість), ніж аудит.

У ході здійснення оглядової перевірки на етапі проведення робіт в межах надання аудиторської послуги виконуються такі процедури:

- перевірка річної або проміжної звітності (з використанням прийомів документального контролю);
- перевірка стану бухгалтерського обліку на підприємстві (через спостереження та огляд);
- встановлення відповідності порядку ведення бухгалтерського обліку та формування звітності вимогам чинного законодавства (шляхом порівняння, співставлення, арифметичної та нормативно-правової перевірки).

Джерелом інформації для оглядової перевірки є фінансова звітність підприємства, а також інформація, отримана аудитором у ході виконання контрольних процедур. Основними кваліфікаційними вимогами до аудиторів є знання з бухгалтерського обліку, комп'ютерного забезпечення обліку та аудиту, порядку складання фінансової звітності.

Результатом оглядової перевірки є формування висновку аудитора не про достовірність відображеної у звітності інформації, а про правильність методики, що використовувалась при складанні звітності [9, с. 265]. Оглядова перевірка має меншу тривалість проведення у порівнянні з аудитом.

Завдання з виконання погоджених процедур, згідно з МСА 4400 “Завдання з виконання погоджених процедур стосовно фінансової інформації”, може включати виконання аудитором визначених процедур стосовно окремих статей фінансової інформації (необоротних активів, дебіторської або кредиторської заборгованості, операцій зі зв'язаними сторонами, обсягів продажу і прибутку підрозділів суб'єкта господарювання), фінансового звіту (наприклад, балансу) або повного пакету фінансових звітів [4, с. 1124]. Метою завдання з виконання погоджених процедур є ті роботи, що узгоджені аудитором з суб'єктом господарювання та будь-якими третіми сторонами, а також надання звіту про фактично отримані результати.

Особливостями методики виконання погоджених процедур є проведення аналізу отриманої інформації, перерахунок, порівняння та інші процедури з перевірки точності облікових записів. По завершенню завдання з виконання погоджених процедур складається звіт із зазначенням мети та результатів завдання з виконання погоджених процедур.

Одним з видів завдань з виконання погоджених процедур може виступати операційна (тематична) перевірка.

Операційна (тематична) перевірка являє собою перевірку окремих напрямів облікової діяльності підприємства (правильності нарахування та сплати податків, відповідності законодавству розрахунків з підзвітними особами, правильності нарахування амортизації необоротних активів [5]).

Методика здійснення операційної перевірки є подібною до методики оглядової перевірки. Проте, вона відрізняється об'єктом, оскільки ключовим питанням тут є відповідність чинному законодавству порядку ведення бухгалтерського обліку окремих видів господарських операцій, а не облік та звітність в цілому.

Основною кваліфікаційною вимогою до аудитора, що виконує таке завдання є знання у веденні бухгалтерського обліку об'єктів або груп об'єктів, що підлягають перевірці. Джерелом інформації при операційній перевірці буде первинна документація за об'єктами обліку та підтвердження, отримані аудитором при виконанні контрольних процедур.

Результати виконання операційної перевірки відображаються у звіті аудитора про виконані роботи, в якому підтверджується відповідність чинному законодавству обліку відповідних об'єктів, що перевірялися, вказуються виявлені відхилення від вимог законодавства, показників діяльності (нормативних, планових). У звіті можуть надаватися рекомендації щодо виправлення виявлених помилок.

Виконання послуг з трансформації (компіляції) фінансової звітності передбачає деталізацію і групування облікової інформації та її відображення у звітності відповідно до стандартів обліку та звітності іншої країни (наприклад, МСФЗ, US GAAP) [5].

Методика здійснення трансформації (компіляції) фінансової звітності має такі особливості: перевірка звітності, складеної за національними стандартами, у відповідності до вимог чинного законодавства; попередня деталізація та групування звітності, трансформація звітності за вимогами інших стандартів. Кваліфікаційні вимоги аудитора включають знання з ведення бухгалтерського обліку та складання звітності, ґрунтовні знання з МСФЗ або інших стандартів звітності, знання іноземної мови, розуміння вимог до складання звітності за національними та міжнародними стандартами.

Під час трансформації аудитор виконує роботу облікового характеру з класифікації та узагальнення фінансової інформації. Надання такої послуги не передбачає подання окремого аудиторського підтвердження достовірності фінансової звітності [9, с. 267]. Разом з тим, користувач трансформованої фінансової звітності має гарантію, що надана інформація відповідає вимогам, за якими вона підготовлена.

Інформаційним ресурсом для надання такої послуги є фінансова звітність, складена за національними стандартами, а формою результату виступатиме трансформована фінансова звітність.

Аудиторські послуги з організації бухгалтерського обліку мають на меті виконання завдань з вибору форми організації та ведення обліку, розробки облікової політики, робочого плану рахунків, підготовки реєстрів синтетичного та аналітичного обліку, розробки графіків документообігу, підбору технічного забезпечення обліку. За необхідності може здійснюватися підбір облікового персоналу, оцінка рівня фахових знань, підвищення кваліфікації та навчання бухгалтерів.

Джерелом інформації для надання цієї послуги є дані про особливості господарської діяльності підприємства, організаційна структура управління, специфіка документопотоків, місця виникнення витрат і доходів.

Основними кваліфікаційними вимогами до виконавця є знання з організації бухгалтерського обліку, організації внутрішнього контролю та управління, знання діючого законодавства. По закінченню надання послуги складається акт виконаних робіт.

Особливості здійснення завдань з підготовки фінансової інформації розкриває МСА 4410 "Завдання з підготовки фінансової інформації". Метою завдань з підготовки фінансової інформації є використання бухгалтерського досвіду для збирання, класифікації та узагальнення фінансової інформації. Виконання таких процедур забезпечує приведення інформації до форми, зручної для обробки та розуміння відповідними групами користувачів.

Завдання з підготовки інформації, як правило, включає складання фінансових звітів (які можуть включати повний пакет фінансових звітів), а також збір, класифікацію та узагальнення іншої фінансової інформації [4, с. 1134].

Вимога перевірки тверджень, на яких ґрунтується інформація, при виконанні завдань з підготовки фінансової інформації до аудитора не висувається. Виконані процедури не призначені і не дають можливості висловити будь-який рівень впевненості щодо фінансової інформації. Однак, користувачі підготовленої фінансової інформації одержують відповідну впевненість у корисності інформації при залученні аудитора, оскільки послуги надаються з професійною компетентністю та сумлінністю.

Методика надання вказаної послуги включає роботи з опитування облікового персоналу, визначення відповідності інформації встановленій формі, виявлення відхилень в інформації та їх виправлення тощо. Після завершення робіт, виконавець надає замовнику оброблену та підготовлену інформацію, зручну для використання користувачами.

Вітчизняним аналогом виконання завдань з підготовки фінансової інформації є послуги з ведення бухгалтерського обліку. Ведення бухгалтерського обліку (аутсорсинг) на сьогодні є одним з найбільш поширених видів аудиторських послуг і займає до 30 % в загальному обсязі робіт аудиторських фірм.

Знання з бухгалтерського обліку, принципів ведення обліку, калькулювання собівартості, розподілу доходів та витрат за статтями, досконале володіння Планом рахунків є необхідними для набуття кваліфікації аудитора [9, с. 268].

Ведення бухгалтерського обліку (аутсорсинг) є вигідним для підприємств, особливо на стадії їх створення та розвитку. В аутсорсингу можуть бути зацікавлені інвестори в цілях створення системи незалежного контролю та забезпечення економічної безпеки ведення бізнесу через отримання бухгалтерських послуг від професіоналів [8, с. 264].

Методика надання послуг з ведення бухгалтерського обліку характеризується здійсненням таких етапів:

1) збір та обробка первинної документації (отримання первинних документів від підприємства-клієнта);

2) реєстрація господарських операцій;

3) складання реєстрів обліку;

4) формування проміжної та фінансової звітності.

Якщо послуга з ведення бухгалтерського обліку включає підготовку податкової звітності, аудитор додатково виконує такі етапи:

1) формування валових доходів та валових витрат;

2) складання податкової звітності.

Первинні документи та інша інформація про господарську діяльність підприємства-замовника є основою для ведення бухгалтерського обліку. Результат здійснення послуги формується протягом звітного періоду і являє собою фінансову звітність, що подається замовнику раз на місяць або квартал разом з обліковими регістрами та первинними документами.

Як правило, послуга з ведення бухгалтерського обліку включає підготовку фінансової звітності. Разом з тим, послуга зі складання фінансових звітів на основі класифікованих підприємством даних може надаватися окремо.

Послуга зі складання фінансових звітів передбачає групування попередньо зібраної облікової та фінансової інформації з подальшим її узагальненням у звітах. Відмінністю цієї послуги від ведення бухгалтерського обліку є те, що виконавець не здійснює збір та обробку даних, а виконує їх зведення у фінансовій звітності на основі класифікованої інформації. Пакет фінансової, податкової, статистичної чи соціальної звітності є формою результату надання такої послуги.

Аудиторська послуга з відновлення бухгалтерського обліку включає роботи, які виконуються з метою відновлення відсутніх або втрачених записів в системі регістрів бухгалтерського обліку в цілях отримання зведених показників. До таких робіт відносяться: обробка первинних документів, реєстрація господарських операцій за попередні періоди, формування облікових регістрів та звітності за попередні періоди, відновлення кількісного-сумового обліку оборотних матеріальних активів.

Основою інформаційного забезпечення послуги з відновлення бухгалтерського обліку є інформація про специфіку господарської діяльності підприємства, здійснені за звітний період господарські операції та первинні документи, що підтверджують їх здійснення. Регістри бухгалтерського та податкового обліку, фінансова і податкова звітність, сформовані за минулі періоди, є результатом здійснення аудиторської послуги з відновлення бухгалтерського обліку.

Аудиторська послуга з аналізу фінансово-господарської діяльності підприємства на сьогодні залишається однією з найменш розвинених. Як правило, аналіз діяльності проводиться в межах обов'язкових аудиторських перевірок і становить його невід'ємну частину. Обсяг такого аналізу є надзвичайно обмеженим і включає: аналіз ліквідності підприємства за показниками абсолютної ліквідності, загальної ліквідності (покриття), фінансової стійкості (незалежності, автономії) та структури капіталу (покриття зобов'язань власним капіталом), рентабельності активів [6, р. 3, п. 3].

Послуга з аналізу фінансово-господарської діяльності підприємства спрямована на ґрунтовний аналіз статей фінансової звітності, зокрема дебіторської, кредиторської заборгованості, розрахунків з оплати праці, структури активів і пасивів, доходів, витрат, фінансових результатів.

Недостатня розвиненість аналізу як аудиторської послуги пояснюється тим, що формування пропозицій зі зниження ризиків діяльності, розробки шляхів підвищення її ефективності вимагає досконалого знання бізнесу клієнта. Підприємства сьогодні не готові платити аудитору за час, який він витрачає на досконале вивчення його бізнесу. Аудитор, в свою чергу, без детальної інформації про бізнес клієнта не може провести якісного аналізу та надати ефективні рекомендації [9, с. 269].

Зміст методики проведення аналізу господарської діяльності підприємства характеризується наступними роботами:

- вивчення показників фінансової та управлінської звітності;
- визначення фінансових показників діяльності;
- аналіз стану та зміни показників діяльності;
- формування загальної оцінки стану діяльності підприємства;
- розробка напрямів покращання стану та розвитку господарської діяльності.

Результати проведеного аналізу господарської діяльності оформлюються у вигляді звіту з наданням опису економічного стану діяльності, причин поточної ситуації, рекомендацій з досягнення цілей діяльності [5].

Комп'ютеризація (автоматизація) бухгалтерського обліку є аудиторською послугою з покращання швидкості та якості обробки первинних документів за технологічними або виробничими процесами, дозволяє полегшити роботу бухгалтерів та вивільнити час для реалізації їх творчих функцій [9, с. 271].

На ринку комп'ютерних бухгалтерських програм прослідковуються такі тенденції: пропонуються достатньо прості програми, що не забезпечують повноцінного охоплення системи обліку господарської діяльності. Друга група програм є досить складними в експлуатації, проте вони дозволяють вести облік на підприємствах різних видів діяльності та форм власності. Використання універсальних програм бухгалтерського обліку потребує їх постійного технічного супроводження з боку розробника чи провайдера, а також високої кваліфікації користувача, що з ними працює [3, с. 15-16].

Процес комп'ютеризації обліку полягає не тільки у встановленні програми, але, в першу чергу, також у її підборі відповідно до особливостей діяльності суб'єкта господарювання, організації системи обліку та контролю, розробці рекомендацій щодо ведення обліку з використанням комп'ютерної техніки та у навчанні облікового персоналу роботі з програмою.

Виконання такого роду послуг ефективно здійснюють аудиторські фірми разом з удосконаленням стану організації бухгалтерського обліку. Головною вимогою для спеціалістів, які надають такі послуги, є знання комп'ютерних програм.

За результатами виконання послуг з комп'ютеризації складається акт приймання-здачі виконаних робіт та письмово оформлені рекомендації щодо ведення обліку підприємства з використанням комп'ютерної техніки [5].

Окремим видом аудиторських послуг є підвищення кваліфікації облікового та управлінського персоналу. Реалізація цієї послуги здійснюється через проведення різного роду навчальних та інформаційно-консультаційних семінарів. Таке навчання може включати ознайомлення зі змінами в законодавстві, оглядом нового програмного забезпечення з ведення обліку та інформаційного забезпечення управління, розв'язання інших практичних питань в сфері бухгалтерського обліку, контролю, аналізу, управління. Для організації семінарів і тренінгів аудиторами виявляються проблемні питання в ході проведення дослідницьких робіт фахівцями аудиторських фірм в межах своєї практичної діяльності. Надання цієї послуги може супроводжуватися виданням методичної літератури, посібників, наданням рекомендацій і консультацій.

Разом з тим, за словами практикуючих аудиторів, такий вид послуг є недостатньо розвиненим на вітчизняному ринку аудиторських послуг [9, с. 272], що пов'язано зі значними затратами часу та інших ресурсів при підготовці до їх проведення. Відповідно монополістичне становище при наданні послуг з проведення семінарів для навчання, підвищення кваліфікації на сьогодні мають вітчизняні професійні організації – АПУ та САУ.

Методика проведення навчально-консультаційних семінарів включає організацію заходів з підбору фахівців, які мають навички роботи з аудиторією, вибір проблемних актуальних питань для обговорення, обробка змін в законодавстві, методиках ведення обліку, проведення аудиту тощо.

Фахівці, що ведуть такі семінари, повинні досконало володіти теоретичними знаннями з бухгалтерського обліку, аудиту, орієнтуватися у діючому законодавстві, знати П(С)БО, МСА, МСФЗ, володіти знаннями з використання спеціалізованих комп'ютерних програм, мати викладацькі здібності. Як правило, такі семінари проводяться групами лекторів, які спеціалізуються на окремих об'єктах обліку, спеціальностях та наукових галузях знань. Після участі в семінарі слухачам, як правило, надається сертифікат, що засвідчує підвищення кваліфікації, прослуховування курсу.

Висновки та перспективи подальших досліджень. Викладені методичні аспекти надання послуг в сфері аудиту розкривають специфіку змісту робіт за кожного типу послуг та охоплюють весь процес виконання робіт, починаючи з отримання завдання від клієнта, виконання основних процедур та завершуючи передачею результатів замовнику. Методика характеризується змістом та особливостями кожного виду послуг і являє собою шаблон виконання основних етапів робіт, при цьому в частині техніки виконання робіт методика надання послуг є різною та характеризується здійсненням особливих прийомів контролю та виконанням аудиторських процедур, властивих конкретному виду послуг.

Розробка методичних засад надання основних видів аудиторських послуг є важливим заходом процесу стандартизації їх надання, а їх використання в практиці функціонування аудиторських фірм дозволяє покращити якість виконання робіт та підвищити їх ефективність. Стандартизація процесу здійснення послуг сприяє розвиткові видів аудиторських послуг, становить значний поштовх для розширення теоретичної бази в межах кожного виду аудиторських завдань.

ЛІТЕРАТУРА:

1. Коблянська Г. Методика проведення аудиторської перевірки експортно-імпорتنних операцій / Г. Коблянська // Бухгалтерський облік і аудит. – 2009. – № 3. – С. 39-48.
2. Кулаковська Л.П. Основи аудиту: [навчальний посібник для студентів вищих закладів освіти] / Л.П. Кулаковська, Ю.В. Піча – К.: “Каравелла”; Львів: “Новий світ – 2002”, 2002. – 504 с.
3. Лубенченко О.Е. Автоматизація б/о на підприємствах / О.Е. Лубенченко // Економіка. Менеджмент. Підприємництво. – 2002. – № 9. – С. 15-17.
4. Міжнародні стандарти аудиту, надання впевненості та етики / [пер. з англ. мови О.В. Селезньов, О.Л. Ольховікова, О.В. Гик, Т.Ц. Шарашидзе, Л.Й. Юрківська, С.О. Куліков]. – К.: ТОВ ІАМЦ АЦ “Статус”, 2007. – 1172 с.
5. Плісковський Р. Що можуть аудиторські фірми і як краще з ними працювати [Електронний ресурс] / Р. Плісковський // Дебет-Кредит. – 2000. – № 13. – Режим доступу: <http://dt-kt>.
6. Положення щодо підготовки аудиторських висновків, які подаються до Державної комісії з цінних паперів та фондового ринку при розкритті інформації емітентами та професійними учасниками фондового ринку: затверджене рішенням Державної комісії з цінних паперів та фондового ринку від 19.12.2006 р. № 1528.
7. Редько К.О. Консультування як вид супутніх аудиторських послуг / К.О. Редько // Збірник тез і доповідей виступів на спільній міжрегіональній науково-практичній конференції [“Супутні послуги в аудиті”]. – Миколаїв, 2005. – 282 с.
8. Томіловська Л.В. Організація і ведення бухгалтерського обліку на умовах аутсорсингу – як один із видів супутніх послуг аудиту / Л.В. Томіловська // Збірник тез і доповідей виступів на спільній міжрегіональній науково-практичній конференції [“Супутні послуги в аудиті”] / Томіловська Л.В. – Миколаїв, 2005. – 282 с.
9. Хоролець Т.І. Супутні аудиторські послуги / Т.І. Хоролець // Збірник тез і доповідей виступів на спільній міжрегіональній науково-практичній конференції [“Супутні послуги в аудиті”]. – Миколаїв, 2005. – 282 с.