

ПРАКТИКА ЗАСТОСУВАННЯ МІЖНАРОДНИХ СТАНДАРТІВ КОНТРОЛЮ ЯКОСТІ, АУДИТУ, ОГЛЯДУ, ІНШОГО НАДАННЯ ВПЕВНЕНOSTІ ТА СУПУТНІХ ПОСЛУГ

Незамедінова Наталія Анатоліївна,
аудитор ТОВ «Аудиторська компанія «П.С.П.Аудит»,
сертифікат аудитора № 6504 від 18.12.2008 р.



НА ПРИКЛАДІ МССП 4400 «ЗАВДАННЯ З ВИКОНАННЯ УЗГОДЖЕНИХ ПРОЦЕДУР СТОСОВНО ФІНАНСОВОЇ ІНФОРМАЦІЇ» ТА 4410 «ЗАВДАННЯ З ПІДГОТОВКИ ФІНАНСОВОЇ ІНФОРМАЦІЇ ДЛЯ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ»

Проведення аудиту або надання аудиторських послуг є цілим комплексом дій, результатом якого є надання висновку про фінансову інформацію, що міститься у звітності підприємства, або звіту про виконання погоджених процедур. Серед значної кількості завдань, що стоять перед аудитором — від проведення переговорів на здійснення робіт до надання висновку (звіту) — є безліч моментів, які повинні бути регламентовані правилами, уніфікованими та зрозумілими на міжнародному рівні.

Для початку слід розібратися, якими нормативними чинниками регулюються послуги з аудиту. Отже, процедури проведення аудиту та надання аудиторських послуг в Україні регламентовані нормами Господарського кодексу України, Закону України «Про аудиторську діяльність», а також певною кількістю нормативних актів Аудиторської палати України. Окремою, але найголовнішою ланкою ланцюжка нормативних правил є Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг. На останньому щаблі нормативного забезпечення правил проведення аудиту є внутрішні правила аудиторської фірми, проте такі нормативні правила повинні базуватися на вищезгаданих законодавчих та нормативних актах, що в Україні сформовані з урахуванням досвіду країн з розвинутою ринковою економікою.

Для формування правильного розуміння рівнів нормативно-правових актів

України, розглянемо їх окремо та більш детально.

Закон України «Про аудиторську діяльність» є основоположним нормативним документом, який передбачає становлення аудиту, правил його проведення та аудиторської діяльності в Україні в цілому. Згідно цього Закону аудиторська діяльність — це підприємницька діяльність, яка включає в себе організаційне і методичне забезпечення аудиту, практичне виконання аудиторських перевірок (аудит) та надання інших аудиторських послуг, до яких відносяться послуги пов'язані з їх професійною діяльністю, зокрема по веденню та відновленню бухгалтерського обліку у формі консультацій з питань бухгалтерського обліку та фінансової звітності, експертизи і оцінки стану фінансово-господарської діяльності та інших видів правового та економічного забезпечення діяльності суб'єктів господарювання.

Якщо проаналізувати норми Закону «Про аудиторську діяльність», можна побачити, що даним законом регулюється лише діяльність аудиторів та аудиторських фірм без встановлення значної кількості чітких правил, які регулюються іншими нормативно-правовими актами іншого рівня. Саме до цього рівня відносяться стандарти аудиту. Стандарти аудиту – це загальні матеріали, що допомагають аудиторам у виконанні їх обов'язків з аудиту фінансової звітності. Саме в них висуваються професійні вимоги до якості роботи аудитора і аудиторських висновків та доказів (свідчень). Проте основною метою стандартів в Україні, окрім методології проведення аудиту, є встановлення загальних правил щодо організації і методики проведення аудиторської діяльності для всіх гравців на ринку аудиторських послуг.

На сьогоднішній день аудиторам у своїй практичній діяльності необхідно користуватися Міжнародними стандартами аудиту, нормативними документами з організації і методології бухгалтерського обліку, що застосовуються у вітчизняній практиці. Ці стандарти визначаються рекомендаціями Комітету міжнародної аудиторської практики та Міжнародної Федерації бухгалтерів, і складають основу діяльності аудиторів в усьому світі. Розробка таких стандартів в першу чергу робить можливим діяльність міжнародних аудиторських компаній, а також стандартизує надання єдиної думки про діяльність міжнародних корпорацій, які проходять аудит в різних країнах світу, оскільки вони вказують основні напрями аудиту (планування, виконання визначених процедур, доказовість, відображення результатів роботи тощо).

Ці стандарти розроблюються для забезпечення певного рівня якості виконуваних аудиторських послуг. На відміну від процедур аудиту, які виконуються крок за кроком і можуть змінюватися в залежності від різних факторів, таких як вид діяльності підприємства, обсяги виробництва чи надання послуг, методика та система бухгал-

терського обліку, стандарти є мірою якості виконання роботи аудитора. Проте головною ціллю аудиторських стандартів є те, що вони повинні бути незмінними незалежно від вищевказаних факторів діяльності клієнтів.

В будь-якому випадку тема застосування Міжнародних стандартів на сьогоднішній день актуальна для всіх країн світу. Необхідність стандартизації методики аудиторської діяльності визнається більшістю спеціалістів у цій сфері, що пояснюється цілим рядом причин. До таких, зокрема, належать: зростання кількості транснаціональних корпорацій, прагнення до прийняття уніфікованого обліку та звітності, зрозумілої у всьому світі для гравців та учасників фондового ринку, монополізація ринку аудиторських послуг великими компаніями (наприклад, BIG 4), робота на шляху до зменшення ризиків проведення неякісного аудиту та демпінгу на ринку аудиторських послуг.

Слід зазначити, що стандарти аудиту розповсюджуються не тільки на аудиторські фірми, але й на підприємства, що перевіряються, оскільки отримані аудитором в ході перевірки дані повинні бути достовірними і достатніми для обґрунтування аудиторських висновків. Таким чином, згідно стандартів, надання повної та достовірної інформації є обов'язком підприємства, що перевіряється. Саме його керівництво несе повну відповідальність за правдивість наданої до перевірки інформації.

Враховуючи все це, можна зробити проміжний висновок: Міжнародні стандарти аудиту (далі - МСА), мають обов'язковий характер до використання в Україні. Це пов'язано з тим, що Рішенням Аудиторської палати від 30.11.06 р. встановлено обов'язкове застосування суб'єктами аудиторської діяльності Міжнародних стандартів аудиту в якості Національних стандартів, починаючи з 1 січня 2007 року. Окрім цього, Рішенням №290/7 від 27.02.2014 р. АПУ вирішила прийняти МСА в редакції 2012 року для обов'язкового застосування аудиторами України з 1 травня 2014 року.

Проте на сьогоднішній день в Україні існують певні проблеми застосування МСА. Вони виникають у зв'язку з тим, що ринок аудиторських послуг в Україні знаходиться в процесі становлення, а розробка національних стандартів у цій сфері почалась нещодавно і далека від завершення.

Крім того, на сьогоднішній день існують різноманітні групи стандартів, які використовуються в доволі широкому колі країн. Розробка та введення єдиних, універсальних міжнародних стандартів аудиту є важливим етапом розвитку аудиторської діяльності у всьому світі і саме в цьому є актуальність теми для обговорення.

Впровадження МСА в Україні повинно проводитися шляхом максимальної їх адаптації до чинного законодавства України та розробленні національних стандартів з максимальним наближенням до норм МСА. Проте українські стандарти аудиту повинні базуватись на чинному законодавстві, що робить неприйнятним застосування у нас окремих положень МСА. Крім того, ряд положень МСА базується на загальноприйнятій у світовій практиці системі бухгалтерських принципів, які доволі часто суперечать діючим вітчизняним стандартам бухгалтерського обліку, а наявність в Україні численних проблем у сфері аудиту лише підтверджує доцільність уніфікації МСА та їх гармонізації відповідно до умов та потреб кожної країни.

Хочеться зазначити, що вказані проблеми можуть мати і вплив на адаптацію МССП 4400 «Завдання з виконання узгоджених процедур стосовно фінансової інформації» та 4410 «Завдання з підготовки фінансової інформації для фінансової звітності». Відповідно до Закону України «Про аудиторську діяльність», перелік супутніх послуг необмежений, що приводить до вільного розуміння таких послуг аудиторами залежно від їхньої готовності виконувати ті або інші роботи. Саме для цього основним завданням законотворців є необхідність роз'яснення МСА у призмі чинного законодавства України.

Враховуючи таку неоднозначність, Україна пішла більш простим шляхом, прийнявши МСА в якості Національних стандартів на території України, проте несумісність деяких норм МСА та чинного вітчизняного законодавства не дає змогу використовувати їх повноцінно. Крім того, практика використання МСА в Україні коригується в залежності від стану вирішення загальнодержавних проблем.

Серед проблем застосування МСА в Україні можна виділити наступні:

- **корумпованість суспільства та влади в Україні.** Це виражається у спробах «домовитись» із аудиторами з приводу надання позитивного аудиторського висновку, а також у прагненні зниження ціни послуг до мінімуму за формальний позитивний висновок без фактичного проведення перевірки. Як і все українське суспільство, аудиторську сферу діяльності важливо лікувати від впливу корупційних схем та посягань. Таку громадянську позицію повинен зайняти кожен окремий аудитор та відстоювати її на усіх рівнях — від корпоративного до загальнодержавного;
- **тенденція до збільшення вартості дозвільних та регулятивних послуг у сфері аудиту.** Так, нещодавно розмір оплати за продовження дії сертифіката аудитора збільшився і досяг розміру оплати за первісну його видачу. Збільшилась також оплата за включення до реєстру аудиторських фірм та аудиторів, як і за продовження чинності дії Свідоцтва про включення до цього реєстру. Крім того, останньою новиною для пересічних аудиторів стала збільшена вартість витрат на щорічне удосконалення знань аудиторів, що разом з іншими лягає фінансовим тягарем на аудиторську фірму, яка хоче працювати на ринку аудиту. Мабуть для великих і сильних компаній «Великої четвірки» такі витрати здаються дрібницями, однак іноді ці збори стають непосильним тягарем для невеликих аудиторських компаній на шляху подальшого існування;

• **жорстка конкуренція на ринку аудиторських послуг.** Після введення в дію заборони на зайняття аудиторською діяльністю фізичних осіб-підприємців, а також після введення обов'язку проходження перевірки системи контролю якості аудиторських фірм, ринок аудиторських послуг вимушений був змінити свій формат. Це призвело до необхідності укрупнення та злиття суб'єктів аудиту. З одного боку це позитивний крок на шляху посилення потужностей та покращення якісних показників компаній, з іншого – знищення малого бізнесу у сфері аудиту на державному рівні;

• **розподіл сфер надання аудиторських послуг в Україні в залежності від потреб клієнтів.** Ринок аудиторських послуг розподіляється між аудиторськими фірмами та їх клієнтами пропорційно. Для повної аудиторської перевірки великих замовників необхідні людські ресурси та досвід, який мають великі й середні аудиторські фірми. Невеликі суб'єкти аудиторської діяльності, що складаються з кількох працівників, часто не можуть забезпечити якісну перевірку великого об'єкта. Це розуміють і самі замовники, обираючи для виконання завдання з надання впевненості аудиторські фірми з «Ім'ям», членством у міжнародних організаціях аудиторів та з високими позиціями в національних фахових рейтингах. Маленькі ж аудиторські фірми мають змогу працювати з клієнтами, що мають середні та невеликі обороти, та й виконання аудиту фінансової звітності, в повному його розумінні, таким клієнтам не потрібне. Їх частіше цікавлять окремі послуги аудиторів, такі як перевірка правильності показників податкової звітності, а іноді й послуги з її складання. Тому на ринку українського аудиту частина невеликих фірм обрали для себе пріоритетним напрямком роботи податковий аудит та працюють переважно в цьому сегменті.

Практика аудиторської діяльності в нашій країні виділяє ще один напрямок

діяльності «суб'єктів аудиту». Так, саме в лапках, тому що їх діяльністю часто збентежені та обурені самі аудитори, що стикаються з результатами такої «роботи». Вказані «аудитори» виконують послуги з обов'язкового підтвердження фінансової звітності, що необхідна лише для подачі до державних та регулятивних органів, за мізерну плату в 1-2 тисячі гривень. Коли замовника не цікавлять результати аудиту, йому не до вподоби й платити за виконання послуг — так попит знаходить пропозицію. Саме проти таких «аудиторських послуг» спрямовані зусилля аудиторської спільноти у вигляді впровадження обов'язкового проходження перевірки з контролю якості для фірм, що виконують завдання з надання впевненості.

Проте в будь-якому випадку аудитори України на сьогодні мають використовувати МСА у своїй діяльності, з урахуванням норм чинного законодавства.

З розвитком цивілізованих економічних відносин у нашій країні потреби користувачів аудиторських послуг стають дедалі різноманітнішими, однак, умовно їх можна розділити на дві частини: послуги з аудиту фінансової звітності та надання окремих професійних аудиторських послуг.

Послуги з аудиту відносяться до завдання надання впевненості та їх виконання вимагає дотримання чинних вимог МСА. На практиці користувачами результатів виконання завдання з надання впевненості є регулятивні органи, банківські установи, засновники, інвестори, вищий управлінський персонал підприємств.

Застосування МСА не є обов'язковим щодо виконання супутніх послуг, однак, аудитор може використовувати їх у своїй роботі для збору доказової бази, для розуміння власних дій у ситуаціях, що виникають під час виконання завдання з погоджених процедур та підготовки фінансових звітів. Результати виконання інших аудиторських послуг частіше необхідні для використання бухгалтерами, фінансовими директорами, а також керівництвом та власниками суб'єктів господарювання. Осіб, відповідальних за

фінансовий стан підприємства, частіше за все цікавить правильність визначення податкових показників та уникнення пов'язаних з ними ризиків.

Необхідно зазначити, що в жодному із стандартів МСА, МСЗНВ, МССП видання 2012 року не розглядається ні повністю, ні частково методика аудиту податкових декларацій. Головна причина цього полягає в тому, що декларації не належать до складу фінансової звітності підприємства, як на міжнародному рівні, так і в Україні, іншою ж причиною є неоднозначність розуміння концептуальної основи підготовки податкової звітності, тобто ПКУ. Надання аудиторських послуг такого виду найбільше регламентовані Міжнародними стандартами аудиту з супутніх послуг.

Згідно з Міжнародними стандартами, супутні послуги (Related services) охоплюють погоджені процедури та підготовку інформації. Детальний зміст цих послуг наведено відповідно в Міжнародному стандарті супутніх послуг 4400 «Завдання з виконання погоджених процедур стосовно фінансової інформації» (далі МССП 4400) та МССП 4410 «Завдання з підготовки фінансової інформації» (далі МССП 4410).

Під наданням аудиторських послуг (супутніх робіт) розуміється підприємницька діяльність, здійснювана аудиторською фірмою, окрім проведення аудиторських перевірок. Отже, під послугами, супутніми аудиту, розуміють послуги, які аудитори, можуть надати клієнтам (за виключенням проведення аудиту). Наприклад, послуги у сферах бухгалтерського обліку, організації фінансів, оподаткування, господарського права, економічного аналізу та з інших питань.

МССП 4400 визначає поняття «завдання з виконання погоджених процедур стосовно фінансової інформації». Це завдання може включати виконання аудитором визначених процедур стосовно або окремих статей фінансової інформації (наприклад, власного капіталу, дебіторської або кредиторської заборгованості тощо) або

повного пакету фінансової звітності.

Узгоджені процедури — це дії аудиторського характеру, з проведення яких було досягнуто згоди між аудитором, суб'єктом господарювання і будь-якими відповідними третіми сторонами. Стандарти і рекомендації з даного виду послуг встановлені МССП 4400 «Завдання з виконання погоджених процедур». Вони містять визначення умов завдання, коли аудитор повинен звернути увагу керівництва клієнта на те, що ці процедури не будуть аудиторською перевіркою чи оглядом і що аудиторська думка за результатами такої роботи не виражається. Крім того, аудитор встановлює обмеження щодо поширення інформації звіту з фактичних результатів.

Окремо слід виділити підготовку фінансової інформації як вид аудиторської послуги. Це збір, класифікація, узагальнення та подання фінансової інформації із застосуванням знань аудитора в області бухгалтерського обліку (наприклад, складання бухгалтерського балансу та інших форм фінансової звітності на основі наданих клієнтом даних бухгалтерського обліку). При наданні даної послуги аудитор виступає в ролі бухгалтера, тому в тексті МССП 4410 «Завдання з підготовки фінансової інформації» використовується саме цей термін.

Серед іншого, предмет погоджених процедур можуть складати:

- звірка розрахунків із контрагентами;
- оцінка обсягів продажу;
- розрахунки фінансових показників діяльності;
- участь в інвентаризації;
- оцінка фактичних витрат (доходів) і відповідність їх плановим показникам;
- аналіз виконання сторонами умов договору;
- аналіз забезпеченості персоналу устаткуванням;
- аналіз цільового використання коштів;
- аналіз використання робочого часу;
- перевірка окремих частин фінансової звітності;
- виконання окремих процедур щодо па-

кети фінансової звітності.

Як з'ясувалось вище, до предмету погоджених процедур, на практиці, в Україні часто відносяться також:

- перевірка правильності ведення бухгалтерського обліку;
- правильність в нарахування податку на прибуток;
- перевірка правильності нарахування податку на додану вартість;
- відповідність утримання та нарахування ЄСВ та ПДФО.

В результаті надання погоджених процедур клієнт очікує від аудитора здійснення оцінки наявної інформації, яка потрібна користувачу для прийняття рішень на її основі. Разом з тим, аудитор відносно цієї інформації виступає стороннім фахівцем, який володіє відповідними знаннями й уміннями для виконання конкретних, попередньо погоджених процедур.

Проте аудиторам слід пам'ятати, що відповідно до змісту аудиторських послуг, їх поділяють на сумісні та несумісні з фундаментальними принципами проведення аудиту.

Ведення обліку на підприємстві клієнта, складання звітності на підприємстві відносяться до несумісних з проведенням аудиту послуг. Відповідно до сутності таких робіт, у разі виконання аудитором завдання з надання впевненості за той самий період, у якому ним надавалися ці послуги, об'єктом перевірки буде робота самого аудитора. У такому випадку виникає пряме порушення основних принципів Кодексу етики аудиторів — незалежності та об'єктивності, а також невідповідність іншим принципам проведення незалежного аудиту. Таким чином, надання послуг з надання впевненості клієнту та ведення у нього бухгалтерського обліку працівниками однієї аудиторської фірми є прямим порушенням норм Кодексу етики та МСА.

Також до несумісних із проведенням у суб'єкта господарювання аудиторської перевірки відносять:

1. Бухгалтерські послуги:

- постановка бухгалтерського і податкового обліку;
- ведення бухгалтерського і податкового обліку;
- відновлення бухгалтерського обліку;
- автоматизація ведення бухгалтерського обліку.

2. Податковий консалтинг:

- оптимізація оподаткування;
- податкове планування;
- разові та абонементні податкові консультації.

Головною метою завдання з погоджених процедур за стандартом 4400 «Завдання з виконання погоджених процедур стосовно фінансової інформації» є виконання тих аудиторських процедур, які були узгоджені аудитором, суб'єктом господарювання і будь-якими відповідними третіми сторонами, а також надання звіту про фактичні результати. При цьому, такі процедури мають бути чітко обумовлені договором та листом-зобов'язанням. Слід зазначити, що при виконанні погоджених процедур можуть бути, як допомога, використані також МСА 230 «Аудиторська документація», МСА 505 «Зовнішні підтвердження» тощо.

Метою стандарту 4410 «Завдання з підготовки фінансової інформації для фінансової звітності» є встановлення стандартів і надання рекомендацій щодо дії та професійної відповідальності бухгалтера при виконанні завдання з підготовки фінансової інформації. На практиці положення цього стандарту варто використовувати й при підготовці податкової інформації (складанні податкової звітності для клієнта). Сам МССП 4410 також можуть використовувати разом з іншими стандартами МСА, наприклад МСА 210 «Узгодження умов завдання з аудиту».

Окремо в МССП 4410 визначено, що надання консультацій (обмеженої допомоги) щодо системи бухгалтерського обліку (наприклад, розробка плану рахунків) або складання фінансових звітів (наприклад, консультації при розробці облікової політики), не слід розглядати як завдання з підго-

товки фінансової інформації.

Завдання з підготовки інформації в Україні зазвичай полягають у тому, щоб бухгалтер підготував комплект фінансової або податкової звітності, виходячи з інформації, наданої керівництвом суб'єкта господарювання, без здійснення аудиторських процедур, тобто без перевірки тверджень, на яких ґрунтується ця інформація.

Тому такі завдання не дають можливості бухгалтеру висловити будь-яку впевненість у правдивості фінансової інформації (звітності), а отже, такі умови мають бути обов'язково погоджені між сторонами для уникнення можливих претензій зі сторони замовника послуг.

Важливим чинником виконання супутніх аудиторських послуг є дотримання загальних принципів Кодексу етики, а саме: чесності, об'єктивності, професійної компетентності і належної сумлінності, конфіденційності, професійної поведінки та технічних стандартів.

У МССП 4400 та МССП 4410 зазначено, що незалежність не є обов'язковою вимогою для аудитора, який виконує завдання з виконання погоджених процедур стосовно фінансової інформації та бухгалтера, який виконує завдання з підготовки інформації. Однак, якщо аудитор не є незалежним, цей факт зазначається у звіті про фактичні дані.

На першому етапі виконання погоджених процедур аудитор отримує від замовника завдання (перелік процедур, які потрібно виконати стосовно наданої фінансової чи іншої інформації). Він погоджує отримане завдання у листі-зобов'язанні, аналізуючи правильне власне розуміння та розуміння замовником бажаних і можливих результатів погоджених процедур. Саме на цьому етапі необхідно чітко визначити перелік процедур, які буде виконувати аудитор. Також необхідно отримати підтвердження того, що замовник розуміє обсяг роботи та її результати.

Крім того, клієнт повинен розуміти суть погоджених процедур і їх відмінність від аудиту чи огляду фінансової звітності.

Це потрібно для ефективного планування та найбільш повного задоволення потреб замовника в інформації, на що в Україні доволі мало звертається уваги, оскільки для клієнта погодження процедур здебільшого просто формальна частина аудиторських послуг. Одночасно з цим узгоджуються й організаційні аспекти, обсяг часу та строк здійснення конкретних процедур по суті.

Якщо під час аудиту чи огляду фінансової звітності аудитор не обумовлює із замовником методи та процедури, які він виконуватиме при здійсненні роботи, то при виконанні супутніх послуг аудитор обумовлює із замовником як процедури, так і конкретні дії, що мають бути виконані. Окрему увагу, згідно з МССП 4400 та МССП 4410, слід приділити цільовому використанню інформації, отриманої клієнтом в результаті виконання погоджених процедур.

У зв'язку з неможливістю роз'яснити всім зацікавленим сторонам інформацію щодо предмета погоджених процедур і цілей, для яких їх виконують, коло користувачів результатів роботи аудитора жорстко обмежено тими особами, з ким ці процедури погоджені. У виняткових випадках, наприклад, при неможливості затвердити предмет погоджених процедур із усіма потенційними користувачами, допускається, щоб аудитор переконався в правильності розуміння непрямыми методами. Проте, простішим та ефективнішим варіантом є опис роботи, зробленої аудитором, її суті та цілей у звіті.

Для затвердження погоджених процедур та обсягу підготовленої звітності МССП 4400 та МССП 4410 передбачають використання листа-зобов'язання, зразок якого наведено в Додатках до вказаних стандартів. Проте, виходячи з українських реалій, ці питання можна розкрити у вигляді положень договору про проведення погоджених процедур або підготовку інформації. В окремих випадках (коли умови виконання погоджених процедур стосовно фінансової інформації неможливо безпосередньо обговорити з усіма користувачами, яким буде надано аудиторський звіт – наприклад, при

узгодженні процедур регуляторним органом, представниками галузі та представниками бухгалтерської професії) МССП рекомендують доповнити лист-зобов'язання (або договір на проведення погоджених процедур) проектом (зразком) аудиторського звіту щодо фактичної інформації. Це дасть змогу сформулювати правильне розуміння клієнтом можливого результату роботи аудитора. Хочемо зауважити, що на практиці, затвердження проекту висновку є доволі рідкісним явищем в українських реаліях.

Під час погодження процедур, які будуть виконуватись аудитором у відповідності до умов договору, найчастіше обговорення вимагають наступні питання:

- характер завдання, включаючи той факт, що не буде висловлено впевненості щодо фактичних даних;
- встановлення мети завдання;
- визначення обсягу інформації, щодо якої будуть проводитися погоджені процедури;
- відповідальність управлінського персоналу за повноту та точність наданої інформації;
- визначення обсягу та характеру інформації, яка буде підготована бухгалтером;
- характер, розрахунок часу і обсяг конкретних процедур;
- передбачувана форма висновку про фактичні дані;
- обмеження щодо розповсюдження висновку про фактичні дані.

Слід зазначити, що при підготовці фінансової інформації особливу увагу треба приділити чіткому визначенню умов завдання та отриманню підтверджень того, що замовник розуміє вигляд та обсяг роботи, виконаної бухгалтером, тобто принаймні знає що таке фінансова звітність, і як вона виглядає.

Після оформлення листа-зобов'язання аудитор починає планування роботи. Згідно з МССП 4400 та МССП 4410 планування роботи має бути спрямовано на ефективне виконання завдання з погоджених процедур та підготовки інформації,

насамперед на забезпечення якості послуг, що надаються. Ще на етапі домовленостей з клієнтом слід приділити увагу плануванню строку виконання роботи (визначення строків отримання інформації від суб'єкта господарювання, час для обробки та підготовки висновків та інформації, строк надання готового висновку).

У випадках, коли роботу здійснює аудиторська фірма, окрему увагу слід звернути на те, щоб спеціаліст, який буде виконувати роботу з погоджених процедур та підготовки звітності, мав достатній професійний рівень, компетентність та знання бізнесу суб'єкта господарювання.

Загальний план супутніх послуг не повинен бути докладним, оскільки керівництвом для аудиторів є програма перевірки. Форма й зміст загального плану погоджених процедур можуть змінюватися залежно від масштабу й специфіки діяльності клієнта, складності перевірки і конкретних методик та процедур, що застосовуються аудитором. Під час розробки загального плану та програми незалежному аудитору необхідно приймати до уваги такі чинники як характер діяльності клієнта, ризики суттєвості, надійність внутрішнього контролю, характер, час і обсяг аудиторських процедур та інші обставини.

Важливим етапом при виконанні погоджених процедур стосовно фінансової інформації є здійснення та документальне оформлення завдання. Виконання завдання з погоджених процедур стосовно фінансової інформації полягає в чіткому виконанні зазначених дій, щодо яких сторони дійшли згоди. Проводити документування виконання погоджених процедур слід із застосуванням положень МСА 230 «Аудиторська документація» та МСА 500 «Аудиторські докази». Під час виконання завдання аудитор повинен чітко документувати проведені процедури. Достатність робочих документів визначається доказовістю отриманих під час виконання процедур результатів. Крім того, наявні документи (докази) мають свідчити про дотримання положень МССП 4400,

а також інших стандартів. У МССП 4400 визначено, що аудиторські процедури, які використовують для виконання завдань з погоджених процедур, можуть містити:

- запит і аналіз;
- повторний рахунок, порівняння й інші перевірки точності записів;
- спостереження;
- перевірку;
- отримання доказів.

Зміст та опис процедур, які застосовують для отримання аудиторських доказів, наведено в МСА 500 «Аудиторські докази».

Рекомендовано, щоб дії, обумовлені завданням з виконання погоджених процедур стосовно фінансової інформації, склалися винятково з наведених вище аудиторських процедур. Це дасть змогу чітко їх задокументувати, а також отримати конкретні висновки, які можна використати під час підготовки звіту про фактичні результати.

Під час виконання завдання з підготовки фінансової інформації бухгалтер повинен оцінити отриману інформацію на точність, повноту, відповідність встановленій формі та на вміст явних суттєвих викривлень та помилок в застосуванні концептуальної основи складання звітності. Бухгалтер також має отримати від управлінського персоналу підтвердження своєї відповідальності за відповідне подання фінансової інформації.

Головною метою виконання погоджених процедур та підготовки звітності є надання аудиторського звіту. Аудиторський звіт - це документ, що містить інформацію, погоджену із замовником у форматі, який аудитор вважає доцільним.

Отже, після завершення роботи з погоджених процедур аудитор надає замовнику звіт про фактичні результати виконання таких процедур стосовно предмету договору. Після завершення роботи одночасно з наданням фінансових звітів бухгалтер надає звіт щодо завдання з підготовки фінансової інформації. Перелік обов'язкових елементів звіту наведено в МССП 4400 та МССП 4410,

а приклади складання таких звітів — у відповідних Додатках 2 до МССП 4400 та 4410.

Оскільки аудитор лише надає звіт про фактичні результати погоджених процедур, упевненість не висловлюється. Замість цього користувачі звіту самі оцінюють процедури та результати, наведені аудитором у звіті, і на підставі роботи аудитора роблять свої власні висновки. Звіт надається лише тим сторонам, які дали свою згоду на проведення таких процедур.

Спільними елементами обох видів звіту відповідно до МССП 4400 та 4410

є зазначення:

- назви;
- адресата;
- посилання на відповідний МССП (або інший стандарт), у відповідності до вимог якого здійснювались аудиторські послуги;
- твердження того, що бухгалтер/аудитор не є незалежним від суб'єкта господарювання (за потреби);
- визначення інформації, наданої управлінським персоналом;
- твердження того, що управлінський персонал несе відповідальність за фінансову інформацію, підготовлену бухгалтером;
- 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;
- параграф, який привертає увагу до суттєвих відхилень про розкриття інформації від визначеної концептуальної основи фінансової звітності (за потреби) та опис фактичних результатів роботи;
- дати звіту;
- адресу бухгалтера/аудитора;
- підпис бухгалтера/аудитора.

Додатково до звіту на проведення погоджених процедур включаються наступні питання:

- твердження про те, що виконані процедури узгоджені з отримувачем звіту;
- визначення мети виконання погоджених процедур;
- перелік конкретних виконаних процедур;

- твердження про те, що якщо б аудитор здійснив додаткові процедури, аудиторську перевірку або огляд, то він міг би знайти інші проблеми, які треба було б зазначити у звіті;
- твердження про те, що розповсюдження звіту обмежене сторонами, які погодили виконання процедур;
- твердження про те, що звіт стосується лише визначених елементів, рахунків, статей або фінансової і нефінансової інформації, і що він не поширюється на фінансові звіти суб'єкта господарювання в цілому (за потреби).

Додатково на кожній сторінці фінансової інформації, що підготовлена бухгалтером (аудитором), МССП 4410 рекомендує зробити таке посилання: «Підготовлено без проведення аудиту», «Підготовлено без проведення аудиту або огляду» або «Посилання на звіт з підготовки інформації» тощо.

Як бачимо, структура аудиторського звіту по МССП 4400 та 4410 майже однакова, вона також відповідає вимогам ЗУ «Про аудиторську діяльність».

Окрім цього, підсумкові документи за результатами перевірки систем обліку та звітності або наданні інших супутніх послуг можуть формуватися у вигляді меморандуму або аналітичної записки на адресу замовника.

Надання ж замість звіту — висновку (будь-якої позитивної або негативної впевненості із застосуванням форми аудиторського висновку, передбаченого для висловлювання думки за наслідками аудиту або огляду) є порушенням положень МССП 4400 та МССП 4410 при виконанні погоджених процедур та послуг з підготовки інформації. Це порушення є суттєвим через те, що

вводить в оману користувачів щодо рівня впевненості стосовно перевіреної та підготовленої інформації.

Іншим суттєвим порушенням, яке може виникнути при виконанні погоджених процедур стосовно фінансової інформації, є застосування погоджених процедур не в повному обсязі. Це призводить до отримання хибних та неповних результатів та вводить в оману користувачів.

А суттєвим порушенням при виконанні завдання з підготовки фінансової інформації є використання під час роботи інформації, яка містить суттєві викривлення. Це призводить до підготовки фінансових звітів, які асоціюються з ім'ям бухгалтера, містять свідомо викривлені дані та вводять в оману користувачів, що суперечить вимогам МССП 4410.

Таким чином, більш зрозумілими стали проблеми сучасного національного ринку аудиту, а також чинники, що на них впливають через висвітлення практики застосування невеликої частини МСА. Шляхами вирішення існуючих проблем, як і більшості негараздів сучасного українського суспільства, є встановлення сильної та виваженої влади, подолання кризи в економіці та подолання масових корупційних схем на всіх рівнях влади.

Наостанок хочеться висловити сподівання на позитивні зміни в регулюванні аудиторської діяльності в Україні для полегшення щоденної роботи аудиторів, для покращення розуміння Міжнародних стандартів аудиту в контексті виконання специфічних, притаманних українському ринку аудиторських послуг.

**Сертифікат аудитора серії А № 006644, виданий рішенням АПУ
№ 209/3 від 24 грудня 2009 року на ім'я
Кравченко Тетяни Валеріївни,
вважати недійсним у зв'язку з втратою**