



СОЛОВІЙ А.І., БАТУРА Р.В.
ст. гр. ОЕЕМ-11, ОАБ-21

СУТНІСТЬ АУДИТОРСЬКОГО РИЗИКУ ТА ЙОГО ОЦІНЮВАННЯ В ПРОЦЕСІ ПЛАНУВАННЯ АУДИТУ

Проведення аудиту за будь-яких умов, завжди, супроводжується певним ризиком. Практично немає таких заходів які б звели аудиторський ризик до нуля. Але, незважаючи на обставини та причини, аудитору слід намагатися, щоб рівень ризику висловлення невідповідної думки щодо суттєвості помилок які містяться у фінансовій звітності був мінімальним. Відтак він повинен спланувати аудиторський процес таким чином, щоб вибрані аудиторські методи, процедури й тести контролю дали можливість зменшити ступінь аудиторського ризику та скласти об'єктивний аудиторський висновок.

У п.3 міжнародного стандарту 400 „Оцінка ризиків і система внутрішнього контролю”, аудиторський ризик визначається як ризик того, що аудитор висловить невідповідну аудиторську думку у випадках, коли у фінансовій звітності міститься суттєві перекручення .

Аналізуючи зміст міжнародних стандартів аудиту 300 „Планування”, 400 „Оцінка ризиків і система внутрішнього контролю”, 401 „Аудит в умовах комп'ютерних інформаційних систем”, 540 „Аудиторська перевірка облікових оцінок” на предмет запропонування більш ефективних підходів щодо оцінки аудиторського ризику дозволило констатувати наступне:

Фундаментальною вимогою (рекомендацією) всіх досліджених стандартів є те, що під час вибору критерію оцінки ступеня ризику основна увага повинно приділятися наявності практичного досвіду в області бухгалтерського обліку, розуміння наукового та практичного застосування елементів методу бухгалтерського обліку, зокрема подвійного запису, балансу і оцінки, знання бізнесу клієнта та нормативно-правової бази. І це цілком виправдане, адже без її дотримання неможливо здійснення якісного аудиту.

Цілком справедливою та доречною буде й наступне твердження. Для відповідного визначення рівня аудиторського ризику і його оцінки, аналізу його впливу на якість аудиту, важливим елементом є ретельне, прискіпливе дослідження не тільки відповідності системи контролю й бухгалтерського обліку та впливу загальновідомих факторів на ефективність її функціонування, а й значущість таких чинників, як:



- вплив прийнятих рішень власника (власників) підприємства, інших пов'язаних сторін щодо відображення інформації у звітності (Йдеться про випадки, коли юридично власник ніяк не бере участь в управлінні підприємством, а за сутністю є єдиним керівником, такій феномен спостерігається в українській економіці);
- грошово-кредитна політика країни;
- компетентність програміста, що обслуговує комп'ютерні програми підприємства-клієнта, в області бухгалтерського обліку;
- само середовище комп'ютерних інформаційних систем;
- чесність керівництва;
- стан економіки та умови конкуренції, а також ступінь використання сучасних технологій, споживацькій попит на вироблену і реалізовану продукцію (робіт, послуг) і, звичайно, прийнята облікова політика підприємства тощо.

Адекватна оцінка впливу перелічених факторів, а також інших факторів які на думку аудитора є суттєвими, дадуть можливість сформулювати обґрунтовану остаточну оцінку своїх стверджень щодо визначення рівня ризику загалом та окремо по кожному сальдо рахунків або класу операцій.

А у разі розходження між аудиторської оцінки суми, підтвердженої наявними аудиторськими доказами і оціночним значенням, відображене у фінансовій звітності, аудитор зможе визначити є чи ні необхідність у коригуванні відповідних статей звітності, враховуючи дане розходження.

Додатково, для підтвердження ефективності прийнятого рішення щодо оціночних припущень, на яких ґрунтується оціночне твердження, аудитор доречно розглянути між іншим:

- чи обґрунтовані вони у світлі фактичних результатів попередніх періодів;
- чи узгоджуються вони з припущеннями, використані для отримання інших оціночних суджень;
- чи узгоджуються вони з відповідними планами керівництва (хоча узгодження цього питання може носити суб'єктивний характер, виходячи з право впливу на прийняття остаточного рішення).

Відтак, для запобігання суб'єктивізму, аудиторіві слід проаналізувати доречність алгоритмів, які були застосовані керівництвом під час підготовки оціночних тверджень. При цьому аналіз ґрунтується на знання аудитора про фінансові результати діяльності підприємства-клієнта за попередні періоди, практики, якої



дотримуються інші суб'єкти господарювання галузі, та з планів керівництва доведені до відома аудитора.

Іншим ефективним підходом, без якого неможливо визначення рівня загального аудиторського ризику і доведення до сприятливої межі є вибір адекватних процедур і тестів контролю, які повністю відповідали б цілям аудиту. Від свідомості їх важливості та відповідності цілям залежить обсяг аудиту і майбутній характер аудиторського висновку, зміст розроблених пропозицій й рекомендацій перспективності діяльності суб'єкта господарювання. Достатньо ефективними з точки зору автора є наступні процедури й тести контролю:

1. Перевірка і підтвердження проведених звірок;
2. Виконання контролю над прикладними програмами і середовищем комп'ютерних інформаційних систем, посередництвом контролю:
 - А. над доступом до файлів даних;
 - Б. за змінами комп'ютерних програм (підпрограм, що є досить частим явищем на підприємства), особливо за їх частотою;
3. Перевірка ведення аналітичних рахунків та оборотних відомостей аналітичного обліку за рахунків;
4. Фактична перевірка наявності залишків на рахунках, у тому числі з різними дебіторами й кредиторами;
5. Порівняння даних, одержаних із внутрішніх джерел, з зовнішніми джерелами інформації;
6. Порівняння і аналіз фінансових результатів з витратами, передбачені бюджетом витрат (кошторисом).

Хоча, остання процедура є вискооефективною, проблемною є можливість її використання у практиці аудиту зважаючи на той факт, що небагато підприємств України складають бюджети доходів і витрат або відповідні кошториси, як стратегічного так і оперативного характеру.

Загалом результат проведеного дослідження дає підставу зазначити, що для встановлення рівня аудиторського ризику, доведення його до прийнятної межі та підтвердження оціночних значень, аудиторіві необхідно отримати достатню кількість достовірних аудиторських доказів, відносно обумовленості аудиторського судження, це по-перше.

По-друге, процес визначення оціночного значення повинен бути простим або складним у залежності від характеру перевіреної статті, щоб унеможливити суб'єктивність думки в аудиторському висновку.



Одним з кроків по підвищенню ефективності оцінки рівня аудиторського ризику може стати внесення змін до Закону України „Про аудиторську діяльність”, зокрема до статті 19 „Обов’язки аудиторів перед і аудиторських фірм”, із приведенням загального механізму визначення рівня аудиторського ризику.

Література:

1. Голяш І.Д. Використання сценарного методу оцінки ризиків у процесі аудиту інвестиційних проектів /І.Д. Голяш, Л.А. Бабій // Проблеми та перспективи розвитку науки на початку третього тисячоліття у країнах Європи та Азії: XXII міжн. наук.-практ. інтернет-конф.-Переяслав-Хмельницький: ПХДПУ, 2016.

2. Саченко С., Голяш І. Аудит безпеки підприємства у сфері застосування інформаційних технологій // Наукове видання «Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю та аналізу» Міжнародний збірник наукових праць. Серія: Бухгалтерський облік, контроль і аналіз. – 2012. – Випуск 1(22). – С. 90-95

3. Adamyk O. Audit of Accounting Staff in Computer-Based Environment // Economic and social development of Ukraine in XXI century: national vision and globalization challenges: Collection of scientific articles/ – Draft2Digital Publishing House, 2017. – 185 p. ISBN 978-0-692-87589-6. – P. 152-153.

4. Adamyk O., Adamyk B., Khorunzhak N. Auditing of the Software of Computer Accounting System // CEUR-WS, 2018. – 2018. – Paper 181