**Організація роботи аудитора**

1. Професійна етика аудитора.
2. Розприділення і планування праці аудитора.
3. Організація ведення робочих документів.
4. Облік і контроль праці аудитора.
5. Контроль якості праці аудитора.

І. Професійна етика аудитора.

На аудитора покладається відповідальність за вивід бухгалтерської (фінансової) звітності перед багатьма заінтересованими сторонами: власниками, державою, акціонерами, біржами тощо. При цьому, як свідчить міжнародна практика, необхідно строго додержуватись етичних і технічних норм роботи аудитора, розроблених в багатьох країнах. Так, в США є кодекс етичних норм Американського інституту бухгалтерів. Європейським Союзом експертів по бухгалтерському обліку і фінансам розроблені норми професійної етики, на основі яких зроблені окремо національні етичні норми, відображені в положеннях про аудиторів.

Такі етичні норми аудиторів повинні бути розроблені в Україні і в других країнах СНД. В основу таких норм покладені прийняті в міжнародній практиці етичні принципи:

* оплата праці аудитора;
* взаємовідносини з клієнтами;
* конфіденційність;
* незалежність, чесність і об’єктивність;
* внутрішньопрофесійна поведінка;

незалежність в роботі аудитора проявляється в тім, що його заключення по фінансовій діяльності повинно бути відокремлено від різного роду впливу клієнта, інвесторів, податкової інспекції. Це можливо, коли аудитор діє чесно і об’єктивно.

Чесність в проведенні аудитором заключається в правдивім заключенні, відповідній дійсності реальності.

Об’єктивність означає, що заключення аудитора основане безперечно по відношенню до клієнтах і другим заінтересованим особам (банкам, інвесторам, окремим акціонерам). Потрібно також відмітити, що у аудитора складаються особові специфічні відносини з клієнтом, так як він отримує від нього гонорар за працю, а також може представляти окремі конструктивні консультаційні послуги і бути заінтересованим, щоб не загубити його в майбутньому.

Це і в деякій мірі може вплинути на незалежність аудитора. Це є суб’єктивні фактори, які можуть вплинути на незалежність аудитора, і як результат – необ’єктивне, нечесне заключення. Цим фактором протистоять об’єктивні фактори до яких слід віднести юридичну відповідальність (заборона діяльності в якості аудитора, тобто позбавлення його сертифікату), втратити репутацію, і чисто професійні протиріччя якому-небудь наміру вплинути на чесність, об’єктивність аудитора.

Велике значення в забезпеченні незалежності, чесності і об’єктивності аудитора мають норми Закону України “Про аудиторську діяльність”.

На незалежність аудитора можуть вплинути і такі фактори, як:

* оплата праці;
* індивідуальні відношення з клієнтом;
* фінансова залежність.

В деяких країнах по цьому питанню розроблені спеціальні норми. Так в Англії це правило керівництва: “Керівництво по етиці: професійна незалежність” (1979 рік), де сказано, що гонорари не повинні бути дуже високими (винагорода від одного клієнта повинна складати не більше 15% всієї суми гонорарів); в Німеччині ця сума не повинна перевищувати 25% всіх доходів аудитора.

Аудитор не має права получати комісійні винагороди, а також інші види винагород відповідно до виконаної ним роботи.

На незалежність аудитора можуть впливати такі індивідуальні відносини аудитора з клієнтами, як близька дружба, сімейні зв’язки, спільний інтерес з керівником чи робітником фірми-клієнта.

Фінансова залежність може мати, коли аудитор має акції фірми-клієнта, аудиторська фірма представляє кредити клієнту, чи наоборот, отримує від аудитора-клієнта винагороду.

Всі ці фактори слід враховувати уже при назначенні аудитора. І коли аудитор не певен, що він може забезпечити свою незалежність, то він повинен відказатись від проведення аудиту.

Коли висновки аудитора і клієнта по окремим питанням аудиту не співпадають, то можуть мати місце слідуючі варіанти рішень:

* клієнт вносить зміни в бухгалтерську звітність;
* аудитор дає словесне заключення;
* запрошує другого аудитора.

Супутні аудиту роботи не повинні впливати на незалежність його проведення.

Аудитор повинен бути ввічливим з клієнтом, але в той же час об’єктивним і у випадку конфлікту, або добиватися свого по принциповим питанням, чи відказатись від подальшої роботи.

В міжнароднім нормативі “Основні принципи, регулюючі аудит” описані спільні принципи проведення аудиту, так як вони одинакові в цілому для аудиту і окремим його етапам.

В спільних нормативах на ряду з розглянутими вище спільними принципами незалежності, об’єктивності і чесності значна увага приділяється, майстерності, компетентності і конфіденційності.

Рівень професійної майстерності і компетентності перед усім оприділяються окремим стажем роботи, вивченням спільних і спеціальних дисциплін, здачею кваліфікаційного екзамену на отримання сертифікату для здійснення аудиторської діяльності.

Для здачі кваліфікаційного екзамену на отримання сертифікату аудитор-кандидат повинен знати основу аудиту (теорію і практику), фінансовий і управлінський облік, методику і організацію аудиту, право, питання податкового обкладення.

Аудитор повинен виконувати свою роботу в рамках його компетенції чи компетенції аудиторської фірми.

В розвинутих країнах, як правило, аудитори спеціалізуються на представлення окремих видів послуг; комп’ютеризації обліку і аудиту, приватизацію, аудит банківської системи. Ці послуги повинні бути тісно пов’язані з бухгалтерським обліком, аналізом, внутрішнім аудитом, тобто все з аудиторської професії.

Конфіденційність заключається в тому, що отримані в процесі аудиту факти, інформацію, дані про фірму-клієнта аудитор не має права розкривати третій стороні (за виключенням, коли на це є згода клієнта) і використовувати для корисних цілей чи з ціллю нанесення шкоди іншій особі.

При взятті бухгалтерських документів чи облікових реєстрів за рішенням суду чи слідуючих органів у аудитора повинні залишатися їх копії. Особові робочі документи (в записах) аудитора взяттю не підлягають, так як вони являються його власністю. Слід відмітити, що за порушення конфіденційності на аудитора можуть покладатися адміністративні стягнення, штраф чи навіть він може бути притягнутий до кримінальної відповідальності.

Аудитор вступає у відносини не тільки з клієнтом, але й з колегами по аудиторській фірмі, що потребує зберігання етичних принципів внутрішньопрофесійної поведінки.

Аудитор не може відбивати клієнтів у інших аудиторів (аудиторських фірм). В міжнародній практиці великих аудиторських фірм має місце професійне розприділення праці між аудиторами. І для цього, коли на фірмі є більш кваліфіковані спеціалісти по окремим напрямкам аудиту чи супутні аудиту роботи, то необхідно повідомити про це клієнта.

Аудитор повинен слідкувати за престижем своєї професії.

Звичайно, набір етичних норм аудитора може мінятися, уточнюватися з розвитком ринкових відносин, аудиторської діяльності, однак в його основу повинні бути покладені всеприйняті норми.

ІІ. Праця аудитора, її розпреділення і планування.

Оптимальним варіантом організації праці аудиторської фірми з одним клієнтом являється період, який охоплює хоча б чотири роки. В такому випадку аудитор добре ознайомлений з підприємством, а проведення окремих видів робіт розпреділюється по рокам. Тобто текуча робота планується з обліком перспективного плану (на 4 року). В іншому випадку, коли перевірка здійснюється одночасно, всі види робіт плануються в повному обсязі.

Ясно, що виходячи із цих двох варіантів (випадків) організація аудиту, по різному буде розприділюватись і плануватись робота.

Розглянемо перший варіант організації аудиту, коли працює група аудиторів і при цьому постійно (4 роки). В групу включають аудиторів різних кваліфікацій. Необхідною умовою являється психологічна сумісність людей, які будуть робити (працювати) разом довгий період. Як професіонали, вони повинні добре знати свій участок роботи і доповнювати один одного.

Спочатку розробляється спільний текучий план роботи групи, виходячи із перспективного, а в подальшому – кожного учасника групи в окремому. При цьому опреділяють трудоємкість всієї роботи і рівномірно з обліком кваліфікації, важливості і обсягу розпреділюють її між учасниками з таким розрахунком, щоб робота була виконана в максимально короткий строк (2 тижні - максимальний строк).

При другому варіанті організації аудиту, коли він проводиться одночасно, всі роботи виконуються в повному обсязі так, щоб можна було переконатися в реальності і законності звітності і правильності відображення господарської діяльності в бухгалтерському обліку.

Організація проведення аудиту по обсязі і трудоємкості в значній мірі залежить від рівня і наявності внутрішнього аудиту. Високий рівень внутрішнього аудиту і довіра до нього дозволяє скоротити строки проведення аудиту в цілому і звернути увагу на інші питання, пов’язані в основному з майбутнім розвитком підприємства.

На превеликий жаль, в Україні і інших країнах СНД внутрішній аудит зводиться в основному до контролю за збереженням засобів і облікових процесів.

Після зіставлення загального і індивідуального плану аудиту проводиться інструктаж учасників і розробляється конкретна програма діяльності.

При розробці конкретної програми краще всього застосовувати сітєвий графік проведення аудиту.

На першій же зустрічі з керівником підприємства-клієнта його знайомлять з планом і програмою проведення аудиту.

Подальша робота аудитора на підприємстві – це робота партнерів і тому для налагодження таких відносин необхідно познайомитися з відповідальними працівниками підприємства. Для аудиторів наперед приготовляють спеціальні пакети документації: наказ, протоколи засідання правління підприємства, матеріали перевірки податкової інспекції.

Процес аудиту повинен здійснюватись на початок доброзичливості, порядності і чесності.

Крім проведення аудиту аудиторські фірми можуть представляти, як було відмічено, аудиторські послуги: впровадження системи обліку, внутрішнього контролю і аналізу в умовах застосування ЕОМ, нормативного обліку, окремих задач аналізу. Цей процес включає слідуючі стадії: технічне завдання, технічні і робочі проекти впровадження.

ІІІ. Організація ведення робочих документів.

Процес аудиту, як і яка небудь інша економічна робота, здійснюється за допомогою спеціальних робочих документів, котрі називаються по різному: документація, робочі папері (Міжнародні нормативи аудиту), бухгалтерські записи, робочі документи.

З точки зору організації аудиту робочі документи повинні:

* забезпечувати науково заснований підхід до праці аудитора;
* цілісно направляти роботу аудитора шляхом розробки ним контрольних питань клієнтові;
* фіксувати інформацію, котра може бути використана на слідуючи х стадіях, етапах і процедурах аудиту.

Найбільш повний зміст робочих документів викладений в Міжнароднім нормативі аудиту “Документація” (1982 рік). Приміром до наших умов – це слідуюча інформація:

* юридична і організаційна структура підприємства;
* оцінка системи обліку;
* оцінка системи внутрішнього контролю (там де він є);
* відображення окремих стадій етапів і процедур аудиту;
* копії бухгалтерської звітності;
* кваліфікаційне заключення аудитора.

Коли аудитор постійно напротязі декількох років перевіряє підприємство, то він використовує попередню інформацію (структура підприємства, нормативні документи), доповнення і уточнення.

В умовах застосування аудитором ПЕОМ процес аудиту майже повністю автоматизується, що значно знижує трудоємкість ведення робочих документів аудитора.

ЕОМ відкривають широкі можливості застосування в практиці аудиту експертних систем і на їх основі – рекомендації користувачу (аудитору). Такими експертними системами. Котрі застосовуються безперечно в роботі аудитора і значно розширені за кордоном, являються інтерпретація економічних показників діяльності підприємства, ризик, контролю (на стадії планування аудиту), перевірка систем обліку і контролю, контроль процедур обліку і т.п.

Робочі документи аудитора являються його власністю, які він може зберігати на папері, дискетах і інших носіях. В іншому випадку ним або аудиторською фірмою повинні бути розроблені і застосовані процедури, котрі повинні забезпечувати конфіденційність інформації робочої документації.

IV. Облік і контроль праці аудитора

Затрати праці аудитора визначають, виходячи із затрат його часу і ставки вартості години робочого часу. Таким чином, основою обліку і контролю затрат праці аудитора являється обліком і контролем затрат його часу на перевірку. Такий облік і контроль здійснюється самим аудитором, замісником директора (менеджером), директором (старшим менеджером).

Працю аудитора можна розділити на два види – праця на клієнта і інші види робіт.

Під працею на клієнта (роботою) розуміють власне аудит і супутні аудиту роботи (різного роду послуги).

Час роботи на клієнта включається у вартість послуг аудиторської фірми як потім ним оплачується.

Інші види робіт – це офісна і адміністративна робота, вивчення нормативних документів (інструкцій, стандартів, норм). – відносять на затрати аудиторської фірми. Їх також необхідно дотримуватись і контролювати.

Облік і контроль затрат часу здійснюється в розрізі вказаних видів робіт аудиту, супутніх йому робіт. Крім цього, контроль ще здійснює директор аудиторської фірми (філіалу, підрозділу). Він веде свій журнал планування, обліку і контролю затрат часу по кожному робітнику в розрізі клієнтів.

V. Контроль якості праці аудитора.

Аудит в цілому і аудиторська діяльність аудиторської фірми повинні, як і любий процес виконуватись на високому рівні. Це передусім діло престижу, іміджу фірми, а звідси і всі інші показники її роботи – прибуток, заробітна плата. Причому може бути і зворотний процес.

Наприклад, коли в результаті неправильного проведення аудиту було передбачено близьке банкрутство підприємства, а в заключенні відмічено інше, то аудиторська фірма по позову суду повинна заплатити великий штраф, що не може не відобразитись на її престижі.

В зв’язку з цим в Міжнародній практиці велику увагу приділяють якості аудиту.

Якісно виконаний аудит – це робота, здійснена у відповідності з офіційними національними нормативами аудиту, потребами, викладеними в законах, указах Президента, декретах Кабінету Міністрів, а також в професійних нормативах окремої аудиторської фірми в цілому і індивідуальних нормативах.

Аудит – це складний технологічний процес і його здійснюють, як правило, декілька робітників аудиторської фірми. Перед усім це аудитор з повною відповідальністю, яка має сертифікат на проведення аудиту і помічників (за кордоном їх називають асистентами).

Звідси виходить, що суб’єктом контролю якості аудиту буде, по-перше, аудитор, контролюючий якість роботи помічників. А, по-друге, контроль якості роботи самого аудитора. Такий контроль може здійснювати директор чи замісник директора аудиторської фірми. І перший і другий вид контролю – це залежний контроль. По-третє, може проводитись незалежний контроль якості аудитора, здійснюючий іншим назначеним аудитором-партнером, який не пов’язаний з клієнтом по даному аудиту (перевірки).

Всі три вказані суб’єкти контролю якості аудиту – це внутрішній контроль (всередині аудиторської фірми). В першому варіанті – це різновидність внутрішнього контролю, в другому – між філіальний контроль всередині однієї аудиторської фірми. Він може бути національний і міжнародний – в другому варіанті.

Може мати місце і зовнішній контроль – зі сторони Союзу аудиторів України чи по їх дорученню (проханню) іншої аудиторської фірми.

Таким чином, слід розрізняти такі суб’єкти контролю якості аудиту:

* внутрішній (директор чи замісник директора аудиторської фірми, керівництво міжнародної аудиторської фірми, аудитор, філіал фірми);
* зовнішній (Союз аудиторів України чи друга аудиторська фірма);

За роботою помічників (окремих підпорядкованих аудиторів) можуть здійснюватись слідуючі види контролю:

* коли робота розприділяється і видається програма дій;
* текучий – в процесі проведення аудиту і керівництва помічників (підпорядкованими) аудиторами;
* послідуючий – вивчення і аналіз виконаної помічником роботи так і по оформленню результатів.

Окремим об’єктом предмета контролю якості аудиту являються:

* оцінка можливості клієнта;
* призначення аудиторської фірми і аудитора;
* професійна етика;
* знання і компетентність;
* реалізація результатів аудиту;

По аудиті в цілому і кожному об’єкту зокрема аудиторська фірма розробляє в співвідношенні до нормативів аудиту по контролю якості аудиту, затверджує і в письмовій формі доводить о відома перевіряючих осіб.

Розглянемо основні процедури контролю якості аудиту за показаними вище об’єктами:

* оцінку можливого клієнта з точки зору взаємовідносин фірми і окремих аудиторів з ним;
* визначення фінансового стану клієнта (ознайомлення з фінансовою звітністю, опитування третіх сторін);
* оцінка спроможності фірми компетентно провести аудит (зустріч з назначеним аудитором);

Призначення аудиторської форми:

* визначення того, що для проведення аудиту правильно вибраний клієнт;
* впевнення в правильності постійних відносин (повторні призначення форми) з клієнтом;

Контроль зберігання професійної етики забезпечується за допомогою:

* інформації персоналу по питанням професійної етики;
* підготовка і звірка зі списком клієнтів фірми, з якими можливий незалежний аудит;
* періодичного вивчення взаємовідносин фірми з клієнтом, які могли б послабити незалежність фірми;

Контроль знань і компетентності персоналу здійснюється за рахунок:

* рішення програми найму робітників аудиторської фірми (налагодження взаємовідносин з практичними робітниками і вузами, оцінка зайнятості, періодичний аналіз результатів найму і т.п.);
* виділення кваліфікації і розроблення інструкцій для оцінки компетенції робітників фірми (характеристика робітника – інтелігентність, чесність, досягнення і знання – рівень освіти, знання роботи);
* нормативно-правові забезпечення аудиторської фірми (міжнародні і національні нормативи з аудиту і бухг. обліку); консультації – з правовими питаннями, економікотехнічними проблемами і т.п.; виділення відповідальності за проведення рішення про пересування персоналу.