

3. Власюк Г. В. Проблеми класифікації та оцінки дебіторської заборгованості, шляхи їх вирішення / Г. В. Власюк // Держава та регіони : науково-виробничий журнал. Серія: Економіка та підприємництво. – Запоріжжя, 2011. – № 6. – С. 131 – 135.

4. Москалюк Г. О. Облік та контроль дебіторської заборгованості: існуючі проблеми та шляхи їх вирішення / Г. О. Москалюк // Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення і проблеми розвитку : [збірник наукових праць] / відповідальний редактор О. Є. Кузьмін. – Львів : Видавництво Львівська політехніка, 2012. – С. 173 – 179. – (Вісник / Національний університет «Львівська політехніка» ; № 721). – Бібліографія: 5 назв.

5. Нашкерська Г. Особливості визнання та оцінки поточної дебіторської заборгованості за продукцію, товари, роботи, послуги / Г. Нашкерська // Бухгалтерський облік і аудит. – 2009. – № 11. – С. 31 – 37.

6. Орлова В. К. Фінансовий облік : навч. посібник. – 2-ге вид., доп. і перероб. / В. К. Орлова, М. С. Орлов, С. В. Хома. – К. : Центр навчальної літератури, 2010. – 510 с.

7. Подолянюк Р. В. Актуальні проблеми обліку дебіторської заборгованості / Р. В. Подолянюк // Управління розвитком. – 2012. – № 4. – С. 114 – 116.

8. <http://disser.com.ua/contents/38503.html>

9. <http://library.oseu.edu.ua/docs/StatSchorichnyk%20Ukrainy%202009.pdf>

10. <http://ukrstat.gov.ua/>

УДК 657.6:006.39

ИСПОЛЬЗОВАНИЕ ЗАВЕРЕНИЙ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО ПЕРСОНАЛА КЛИЕНТА КАК АУДИТОРСКИХ ДОКАЗАТЕЛЬСТВ ДЛЯ ПОВЫШЕНИЯ КАЧЕСТВА АУДИТА

МУЛТАНОВСКАЯ Т. В., ГОРЯЕВА М. С.

УДК 657.6:006.39

Мултановская Т. В., Горяева М. С. Использование заверений управленческого персонала клиента как аудиторских доказательств для повышения качества аудита

Уточнены и обоснованы теоретические и практические вопросы общения аудитора с управленческим персоналом клиента в форме получения заверений для достижения повышения качества аудиторских доказательств. Изложенные в статье особенности общения с управленческим персоналом клиента на стадии аудита помогут более объективно влиять на содержание, форму и сроки представления отчета независимого аудитора.

Ключевые слова: заверения, управленческий персонал, аудиторские доказательства, качество аудита.

Библ.: 5.

Мултановская Татьяна Владимировна – кандидат экономических наук, доцент, сертифицированный аудитор, кафедра контроля и аудита, Харьковский национальный экономический университет (пр. Ленина, 9а, Харьков, 61166, Украина)

Горяева Марина Сергеевна – старший преподаватель, кафедра бухгалтерского учета, Харьковский национальный экономический университет (пр. Ленина, 9а, Харьков, 61166, Украина)

УДК 657.6:006.39

Мултановська Т. В., Горяева М. С. Використання заповінь управлінського персоналу клієнта як аудиторських доказів для підвищення якості аудиту

Уточнено та обґрунтовано теоретичні та практичні питання спілкування аудитора з управлінським персоналом клієнта у формі отримання заповінь для досягнення підвищення якості аудиторських доказів. Викладені у статті особливості спілкування з управлінським персоналом клієнта на стадії аудиту допоможуть більш об'єктивно впливати на зміст, форму та строки подання звіту незалежного аудитора.

Ключові слова: заповінення, управлінський персонал, аудиторські докази, якості аудиту.

Бібл.: 5.

Мултановська Тетяна Володимирівна – кандидат економічних наук, доцент, сертифікований аудитор, кафедра контролю і аудиту, Харківський національний економічний університет (пр. Леніна, 9а, Харків, 61166, Україна)

Горяева Марина Сергіївна – старший викладач, кафедра бухгалтерського обліку, Харківський національний економічний університет (пр. Леніна, 9а, Харків, 61166, Україна)

UDC 657.6:006.39

Multanovskaya T. V., Goryaeva M. S. Using the Representations of Management Personnel Client as Audit Evidence to Improve the Quality of Audit

In the article it has been define more exactly and grounded the theoretical and practical aspects of communication with the auditor's management personnel in the form of a client receiving assurances to achieve the improvement of quality of audit evidence. Set out in article features to communicate with client management personnel at the stage of the audit will help more objectively influence the content, form and timing of the report of the independent auditor.

Key words: representations, management personnel, audit evidences, quality of audit.

Bibl.: 5.

Multanovskaya Tatyana V. – Candidate of Sciences (Economics), Associate Professor, Certified Auditor, Department of Control and Audit, Kharkiv National University of Economics (pr. Lenina, 9a, Kharkiv, 61166, Ukraine)

Goryaeva Marina S. – Senior Lecturer, Department of Accounting, Kharkiv National University of Economics (pr. Lenina, 9a, Kharkiv, 61166, Ukraine)

В последние годы в практике проведения аудита произошли существенные изменения в понимании роли качества предоставления уверенности пользователям аудиторских услуг.

Так, Международные стандарты контроля качества, аудита, обзора, прочего предоставления уверенности и сопутствующих услуг в редакции 2010 г. акцентируют

внимание на необходимости тесного сотрудничества с управленческим персоналом аудируемого лица (клиента) при проведении аудита. Это сотрудничество должно проявляться в осуществлении постоянного задокументированного общения сторон договора на аудит. Выбранная авторами тема исследования является весьма актуальной в связи с внешним контролем качества ау-

диторских услуг, осуществляемым Аудиторской палатой Украины в соответствии с требованиями Закона Украины «Об аудиторской деятельности» в редакции от 14.09.2006 г. № 140-V с изменениями и дополнениями.

Данной проблеме посвящены публикации таких ученых, как В. Д. Андреев, Е. М. Мерзликина, Ю. П. Никольская, В. И. Подольский, Б. Ф. Усач, Г. А. Юдина, М. Н. Черных, А. Д. Шеремет, В. П. Суйц, Л. И. Воронина и др.

Вместе с тем вопросы о заверениях управленческого персонала клиента в ходе проведения аудита остаются дискуссионными и нуждаются в дальнейшей проработке.

Целью написания статьи является уточнение и обоснование теоретических и практических вопросов общения аудитора с управленческим персоналом клиента для достижения повышения качества аудиторских услуг.

Научно-практическая задача исследования состоит в изучении и всестороннем рассмотрении процесса получения аудиторских доказательств с помощью использования заверений управленческого персонала клиента в ходе проведения аудиторских процедур.

В зависимости от целей и задач аудита, особенностей деятельности аудитора, а также в соответствии с требованиями МСА в процессе проведения аудиторской проверки могут возникнуть взаимоотношения со следующими сторонами: управленческим персоналом аудируемого лица (клиента); экспертом, привлекаемым аудитором со стороны; предыдущим аудитором; службой внутреннего аудита клиента.

При проверке качества проведения аудита осуществляемого АПУ, как правило, обращается внимание на наличие в рабочей документации письменных заверений, полученных от управленческого персонала клиента.

По нашему мнению, в контексте общения с управленческим персоналом аудиторский процесс можно представить в виде трех стадий: предаудиторская проверка (стадия переговоров); процедура проведения аудита (стадия аудита); стадия составления отчета независимого аудитора (заключительная стадия).

Цель общения с управленческим персоналом на стадии предаудиторской проверки представляет собой возможность оценки проведения аудита и заключения договора на оказание аудиторских услуг или сопутствующих аудиту услуг. На стадии переговоров происходит общение с управленческим персоналом по определению и согласованию существенных условий предстоящего договора, что сопровождается подготовкой и представлением потенциальному клиенту письма-обязательства.

На этой стадии обсуждаются оптимизация аудиторских процедур для достижения цели аудита с максимально возможной эффективностью: планирование аудита; возможность и порядок получения аудиторских доказательств; оценка аудиторского риска и уровня существенности; оценка системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля клиента; возможность использования в аудите экспертов; организационные и другие вопросы, связанные с проведением аудита.

На стадии аудита у аудитора возникает необходимость получить официальные заверения управленческо-

го персонала, подтверждающие, что он (управленческий персонал) осознает свою ответственность за предоставление точной и полной финансовой отчетности, подготовленной с учетом нормативных требований.

На заключительной стадии аудита аудитор обсуждает с управленческим персоналом выявленные в ходе проверки проблемы и согласовывает предлагаемые им мероприятия по исправлению ошибок в текущем бухгалтерском учете и финансовой отчетности клиента. Также на этой стадии могут обсуждаться вопросы, связанные с ведением бухгалтерского учета, по которым у сторон договора на проведение аудита возникли разногласия; корректировки финансовой отчетности, предложенные аудитором и могущие повлиять на ее достоверность; выявленные в ходе аудита особенности внешней или внутренней среды, существенно влияющие на непрерывность деятельности клиента; события, произошедшие после даты подписания аудиторского заключения.

В ходе аудиторской проверки управленческий персонал по своей инициативе или в ответ на конкретный запрос представляет аудитору множество заявлений. В тех случаях, когда они касаются вопросов, существенных для финансовой отчетности, аудитору следует:

- ✦ получить аудиторские доказательства, подтверждающие заявления руководства, из источников внутри или вне предприятия;
- ✦ оценить, являются ли заявления, сделанные руководством, объективными и соответствуют ли они прочей информации, полученной в ходе аудита, включая другие заявления, сделанные руководством;
- ✦ определить степень информированности лиц, представивших заявления по конкретным вопросам.

Получить необходимые заявления и разъяснения от управленческого персонала клиента на стадии аудита необходимо до его завершения. Необходимость их использования в качестве аудиторских доказательств определены МСА 580 «Письменные заверения», согласно которому письменные заверения – это необходимая информация, которую аудитор запрашивает в связи с аудитом финансовой отчетности субъекта.

Следовательно, подобно ответам на запросы, письменные заверения являются аудиторским доказательством.

Аудиторское доказательство – это информация, используемая аудитором для вынесения заключений, на которых базируется аудиторское мнение. Аудиторские доказательства, согласно п. 5 МСА 500 «Аудиторские доказательства» включают информацию, содержащуюся в данных бухгалтерского учета, лежащих в основе финансовой отчетности, а также прочую информацию.

Запрос – это поиск информации, как финансового, так и нефинансового характера, у осведомленных лиц внутри субъекта или за его пределами. Это аудиторская процедура, которая широко используется в ходе аудита и часто дополняет выполнение других аудиторских процедур.

Письменные заверения в данном контексте не включают финансовую отчетность, содержащиеся в ней утверждения или подтверждающие учетные записи.

Письменные заверения управленческого персонала клиента могут быть представлены в виде: официального письма; письма, подготовленного аудитором, содержащего точку зрения аудитора по определенному вопросу и согласие управленческого персонала с данной трактовкой; официально заверенной копией протоколов собрания Совета директоров и общих собраний акционеров и других мероприятий клиента, содержащих сведения о позиции руководства по определенным вопросам.

Официальное письмо должно быть оформлено так, чтобы оно соответствовало условиям подготовки официальных документов:

- ✦ иметь необходимые реквизиты (наименование адресата, наименование экономического субъекта – клиента, дата, подписи);
- ✦ содержать подтверждения полномочий лица, подписывающего его, в случаях, если это лицо не входит в число руководителей клиента, ответственных за подготовку достоверной финансовой отчетности;
- ✦ отражать пункт о признании ответственности руководства за объективное представление финансовой отчетности;
- ✦ содержать перечень заявлений руководства относительно следующих вопросов:
 - а) отсутствия нарушений в бухгалтерском учете и системе внутреннего контроля;
 - б) предоставления всех документов для аудита;
 - в) подтверждения полноты информации в отношении связанных сторон;
 - г) об убытках по различным операциям;
 - д) о планах и намерениях относительно активов;
 - е) о праве собственности на активы;
 - ж) о порядке определения оценочных значений;
 - з) об оценке уместности допущения непрерывности деятельности;
 - и) о раскрытии условных обязательств и гарантий;
 - к) о последующих событиях.
 - л) отсутствия существенных искажений в финансовой отчетности и др.

Копия письма аудитора с запросом руководству клиента (с отметкой о его получении) и официальное письмо – заверение в адрес аудитора от руководства клиента подлежат включению в рабочую документацию аудитора.

Заверения, полученные аудитором от управленческого персонала, могут быть запрошены на разных этапах аудита и по различным вопросам:

- ✦ *на этапе предварительного планирования* эти заверения могут быть использованы для подтверждения допущения непрерывности деятельности предприятия, для первичной оценки надежности системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля клиента;
- ✦ *на этапе подготовки и разработки общей стратегии и плана аудита* такие заверения могут способствовать пониманию деятельности клиента и особенностей системы внутреннего контроля и получению оценок аудиторских рисков;
- ✦ *на этапе тестирования средств контроля и выполнения аудиторских процедур по существу*

такие заверения могут подтвердить или опровергнуть сделанные аудитором выводы о надежности отдельных средств контроля, предоставить аудиторские доказательства в тех случаях, когда такие доказательства сложно или невозможно получить иными способами;

- ✦ *на этапе завершения аудита и составления аудиторского отчета независимого аудитора* такие заверения могут служить источником свидетельств о наличии существенных искажений финансовой отчетности, свидетельств о возможном существовании неопределенных обязательств (например, условное вексельное обязательство индоссанта).

Следует отметить, что управленческий персонал клиента не вправе ограничивать круг вопросов аудитора.

Заверения управленческого персонала клиента не могут заменить другие аудиторские доказательства. Если аудитор не может получить достаточных надлежащих аудиторских доказательств по вопросу, который является существенным для финансовой отчетности, кроме заверений, однако можно ожидать, что такие доказательства существуют, то это рассматривается как ограничение объема аудита.

При анализе сведений, полученных из письменных заверений, аудитор должен проявить профессиональный скептицизм, сопоставляя их с информацией, полученной из других источников, и допуская со стороны управленческого персонала возможность преднамеренных искажений финансовой отчетности. При сомнении в правильности информации аудитор может сопоставить ее с информацией, полученной из различных источников, привлечь к работе независимого эксперта или провести другие необходимые аудиторские процедуры. Если же аудитору не удалось получить достаточно альтернативных доказательств об информации, содержащейся в заверениях управленческого персонала клиента, а такая информация по мнению аудитора существует, он может рассматривать такую ситуацию как ограничение объема аудита.

При противоречии заверений управленческого персонала клиента другим аудиторским доказательствам аудитор должен исследовать причины расхождений и в случае необходимости критически оценить надежность заверений по аналогичным или другим подобным вопросам. Доказательства, подтверждающие факт получения заверения от клиента, являются рабочими документами аудитора и оформляются как краткое изложение бесед с руководством или материалы, представленные управленческим персоналом клиента в письменной форме.

Несмотря на то, что письменные заверения обеспечивают необходимые аудиторские доказательства, самостоятельно они не обеспечивают достаточное и надлежащие аудиторские доказательства в отношении любого из вопросов, с которым они связаны.

Аудитору следует оценить важность заверений, по которым управленческий персонал клиента являет-

ся единственным источником информации, прежде чем сформулировать свое мнение.

Полученные заверения в устной форме следует зафиксировать в рабочих документах аудитора. В связи с тем, что письменные заявления являются сравнительно лучшим аудиторским доказательством, нежели устные, нужен серьезный подход к их оформлению и включению в состав рабочей документации в качестве аудиторских доказательств. Поэтому устную информацию следует обобщить и представить управленческому персоналу клиента в виде самостоятельного письма, содержащего точку зрения аудитора по рассматриваемому вопросу и получить письменное подтверждение от руководства клиента о согласии с данной трактовкой.

В случаях, когда заверения управленческого персонала подготовлены по собственной инициативе, аудитор в дополнение к обычным проверкам компетентности и информированности источника заверений должен применить обычные процедуры проверки достоверности такой информации.

Аудитор может оказаться в ситуации, когда получен отказ управленческого персонала в предоставлении заверения на запрос аудитора, что может непосредственным образом повлиять на возможность аудитора сформулировать свое мнение, при этом аудитору следует оценить степень влияния отказа на результаты аудита. В существенных случаях такое поведение управленческого персонала должно расцениваться аудитором как ограничение объема и как фактор, который может привести к подготовке модифицированного заключения. При этом аудитор должен довести до сведения управленческого персонала о своем намерении предоставить модифицированное заключение.

Если управленческий персонал клиента не предоставит заверений по одному или более запросам, то аудитор должен: обсудить этот вопрос с руководством клиента; сделать переоценку его порядочности и оценить возможное влияние на надежность устных или письменных заверений и аудиторские доказательства в целом; принять надлежащие меры, вплоть до отказа от выражения мнения по финансовой отчетности в соответствии с МСА 705 «Модификации мнения в отчете независимого аудитора».

Проведенные исследования дают возможность сделать вывод о том, что для повышения уровня качества аудита заверения управленческого персонала являются одним из важнейших аудиторских доказательств, которыми нельзя пренебрегать. На основе правильного документирования письменных и устных заявлений руководства клиента становится возможным более реалистично судить о деятельности аудируемого лица и качестве предоставленной им финансовой информации для выполнения условий договора на аудит.

Изложенные в статье особенности общения с управленческим персоналом клиента на стадии аудита помогут, по-нашему мнению, более объективно влиять на содержание, форму и сроки представления отчета независимого аудитора. ■

ЛИТЕРАТУРА

1. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг в редакції 2010 року, частина I / Пер. з англ. : Ольховікова О. Л., Селезньов О. В., Зеніна О. О, Гик О. В., Біндер С. Г. – Київ, Міжнародна федерація бухгалтерів, Аудиторська палата України, 2010. – 852 с.
2. Закон України «Об аудиторской деятельности» в редакции от 14.09.2006 г. № 140-V с изменениями и дополнениями [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/996-14>
3. **Андреев В. Д.** Практический аудит (справочное пособие) / В. Д. Андреев. – М. : Экономика, 1994. – 366 с.
4. **Шеремет А. Д.** Аудит : Учебник. – 5-е изд., перераб. и доп. / А. Д. Шеремет, В. П. Суйц. – М. : ИНФРА-М, 2007. – 448 с.
5. **Суворова С. П.** Международные стандарты аудита : учеб. пособ. / С. П. Суворова, Н. В. Парушина, Е. В. Галкина – М. : ИД «ФОРУМ»: ИНФРА-М, 2007. – 320 с.