

Державний заклад
«Луганський національний університет
імені Тараса Шевченка»

РЯЗАНОВА НАТАЛІЯ ОЛЕКСІЇВНА

АУДИТ

Навчально-методичний посібник



УДК 657.6(075.8)

Рязанова Н. О. Аудит : навчально-методичний посібник. Старобільськ : ДЗ «ЛНУ імені Тараса Шевченка», 2021. 234 с.

Рецензенти:

Аверкина М. Ф. – д. е. н., професор, професор кафедри економіко-математичного моделювання та інформаційних технологій Національного університету «Острозька академія»;

Колосов А. М. – д. е. н., професор, професор кафедри менеджменту ДЗ «Луганський національний університет імені Тараса Шевченка»;

Манухіна М. Ю. – к. е. н., доцент, доцент кафедри обліку та оподаткування Східноукраїнського національного університету імені Володимира Даля.

Навчально-методичний посібник «Аудит» розроблений відповідно до вимог з підготовки здобувачів вищої освіти першого (бакалаврського) рівня за спеціальністю «Фінанси, банківська справа та страхування». Посібник містить теоретичний матеріал до кожної теми, який розкриває теоретичні засади розвитку та становлення аудиторської діяльності в Україні, її особливості, міжнародні стандарти і концептуальні основи аудиту, мету та якість аудиту, його предмет, методи та об'єкти, види аудиту та супутні послуги, документування та планування аудиту, аудиторський ризик та аудиторські докази, аудит фінансової звітності, складеної за міжнародними стандартами. До кожної теми додано перелік ключових понять і термінів, міжпредметні зв'язки та пакет практичних завдань та питань для перевірки знань, що включає роботу з категорійним і понятійним апаратами, тестові та індивідуальні завдання, роботу із законодавчою базою.

Призначений для здобувачів вищої освіти економічних спеціальностей, може бути корисний для аспірантів, викладачів, науковців, фахівців-практиків та читачів, які цікавляться сучасними проблемами бухгалтерського обліку та аудиту.

УДК 657.6 (075.8)

*Обговорено та схвалено кафедрою
(протокол № 3 від 26 жовтня 2021 р.).*

*Рекомендовано до друку вченою радою
ДЗ «Луганський національний університет імені Тараса Шевченка»
(протокол № ____ від _____ 202__ року)*

© Рязанова Н. О., 2021.

© ДЗ «ЛНУ імені Тараса Шевченка», 2021.

З М І С Т

ВСТУП	5
Тема 1. Історія виникнення та становлення аудиту. Необхідність аудиту	6
1. Виникнення і становлення аудиту в різних країнах світу та Україні	6
2. Необхідність аудиту. Становлення та розвиток аудиторської діяльності в Україні	9
3. Регулювання аудиторської діяльності у світі	11
4. Порядок атестації та сертифікації аудиторів за кордоном	16
Практичний блок	17
Тема 2. Аудиторська діяльність в Україні	23
1. Організаційно – правові засади ведення аудиту в Україні	23
2. Управління аудиторською діяльністю. Аудиторська палата України	24
3. Особливості організації аудиторської діяльності	34
Практичний блок	37
Тема 3. Міжнародні стандарти і концептуальні основи аудиту	44
1. Стандарти аудиту та їх види	44
2. Сутність та значення Міжнародних стандартів аудиту	45
3. Суть та структура Міжнародних стандартів аудиту	49
4. Міжнародна концептуальна основа завдань з надання впевненості	49
5. Аудиторська етика	51
Практичний блок	53
Тема 4. Мета та якість аудиту. Предмет, методи та об'єкти аудиту	62
1. Постулати аудиту	63
2. Мета і задачі аудиту	64
3. Предмет аудиторської діяльності	66
4. Об'єкти аудиторської діяльності	67
5. Методи і методичні прийоми аудиторської діяльності	68
Практичний блок	77
Тема 5. Види аудиту та супутні послуги	89
1. Класифікація видів аудиту	89
2. Аудиторські послуги	96
Практичний блок	105
Тема 6. Документування в аудиті	114
1. Способи виявлення підробок в документах	114
2. Попередня документація	118
3. Робоча документація аудитора	124
4. Підсумкова аудиторська документація	130
Практичний блок	146
Тема 7. Планування в аудиті	160
1. Необхідність та етапи планування аудиторської перевірки	160
2. Порядок та особливості розроблення плану та програми аудиту	163

Практичний блок	168
Тема 8. Аудиторський ризик та аудиторські докази	175
1. Сутність аудиторського ризику та його складові	175
2. Методика (модель) визначення аудиторського ризику	178
3. Поняття «суттєвості» в аудиті	182
4. Помилки та шахрайство	185
5. Аудиторські докази, їх види та вимоги до них	186
6. Аудиторські процедури та їх види	187
Практичний блок	189
Тема 9. Аудит фінансової звітності, складеної за міжнародними стандартами	203
1. Поняття циклів ділової активності підприємства в аудиті	204
2. Аудит процесу виробництва і собівартості продукції (робіт, послуг)	204
3. Аудит циклу закупівель (процесу постачання)	205
4. Аудит процесу продажу (реалізації продукції), циклу отримання доходів	206
5. Порядок проведення аудиту активів підприємства в зарубіжних країнах	207
6. Порядок проведення аудиту пасивів підприємства в зарубіжних країнах	216
7. Поняття, складові та характеристики фінансової звітності, складеної за МСФЗ	223
8. Мета і завдання аудиту фінансової звітності	225
9. Етапи аудиту фінансової звітності	226
10. Способи перевірки та методи аналізу фінансової звітності	230
11. Зміст та основні процедури аналізу фінансово-господарської діяльності за даними фінансової звітності	231
Практичний блок	232
Список використаних та рекомендованих джерел	246
Додатки	254

ВСТУП

У сучасних умовах аудиторська діяльність зазнає певної трансформації: уповільнюється зростання сумарної виручки від надання аудиторських послуг, змінюється їх структура, відбувається диференціація ринку, з'являються нові лідери. Структура ринку аудиторських послуг трансформується відповідно до потреб замовників. Так, останніми роками у зв'язку зі зміною законодавства затребувані послуги з аудиту консолідованої фінансової звітності, юридичний консалтинг, послуги з аудиту правової підтримки у питаннях трансфертного ціноутворення, управління заборгованістю та інші. З'являються нові види аудиту, методика проведення яких ще до кінця не опрацьована. Крім того, частка цих видів аудиту зростає досить повільно та багато в чому залежить від особистого розуміння власниками свого бізнесу, рівня грамотності та підготовки як їх самих, так і найманих керуючих.

Варто зазначити, що в даний час спостерігається перехід вітчизняної системи нормативного регулювання на Міжнародні стандарти аудиту, що позитивно впливає на аудиторські послуги. Зміни, що відбуваються в аудиторській діяльності, безумовно, є позитивними та спрямованими на підвищення довіри до аудиторів з боку суспільства.

Метою написання навчально-методичного посібника є формування у здобувачів освіти розуміння основних проблем сучасної теорії та практики аудиту, уміння аналізувати тенденції їх розвитку та вибирати оптимальні шляхи вирішення поставлених завдань, а також теоретично обґрунтувати обрані методи та способи вирішення поставленої задачі в галузі аудиторської практики.

Посібник включає дев'ять тем та практичних блоків. Кожна тема дає логічно-послідовне висвітлення матеріалу. До теми додається перелік ключових понять, термінів та пакет завдань, що включає роботу з категоріальним і понятійним апаратом, тестові та індивідуальні завдання, роботу із законодавством. Враховано нові законодавчі матеріали та нормативно-правові акти.

У посібнику розкрито теоретичні засади розвитку та становлення аудиторської діяльності в Україні, її особливості, міжнародні стандарти і концептуальні основи аудиту, мету та якість аудиту, його предмет, методи та об'єкти, види аудиту та супутні послуги, документування та планування аудиту, аудиторський ризик та аудиторські докази, аудит фінансової звітності, складеної за міжнародними стандартами.

Призначений для здобувачів вищої освіти економічних спеціальностей, може бути корисний для аспірантів, викладачів, науковців, фахівців-практиків та читачів, які цікавляться сучасними проблемами бухгалтерського обліку та аудиту.

Тема 1. Історія виникнення та становлення аудиту. Необхідність аудиту

Міжпредметні зв'язки базуються на знанні дисциплін: вступ до фаху, бухгалтерський облік.

Мета лекції – сформувати систему знань про історичний розвиток аудиту його необхідність та регулювання аудиторської діяльності у світі.

Питання до теми

- 1. Виникнення і становлення аудиту в різних країнах світу та Україні.**
- 2. Необхідність аудиту. Становлення та розвиток аудиторської діяльності в Україні.**
- 3. Регулювання аудиторської діяльності у світі.**
- 4. Порядок атестації та сертифікації аудиторів за кордоном.**

Ключові поняття: аудит, аудиторська діяльність, теорія агентів, теорія мотивацій, підтверджуючий аудит, процедурний аудит, системний аудит, аудит зон ризику, аудиторські послуги, атестація, сертифікація.

1. Виникнення і становлення аудиту в різних країнах світу та Україні.

В економічній літературі висловлюються різні думки щодо історії виникнення аудиту в світі. Слово «аудит» походить від латинського слова «audio» (він слухає, відповідно «auditor» — той, хто слухає).

Історичні аспекти становлення і розвитку аудиту у світі подано на рис.

1.1.

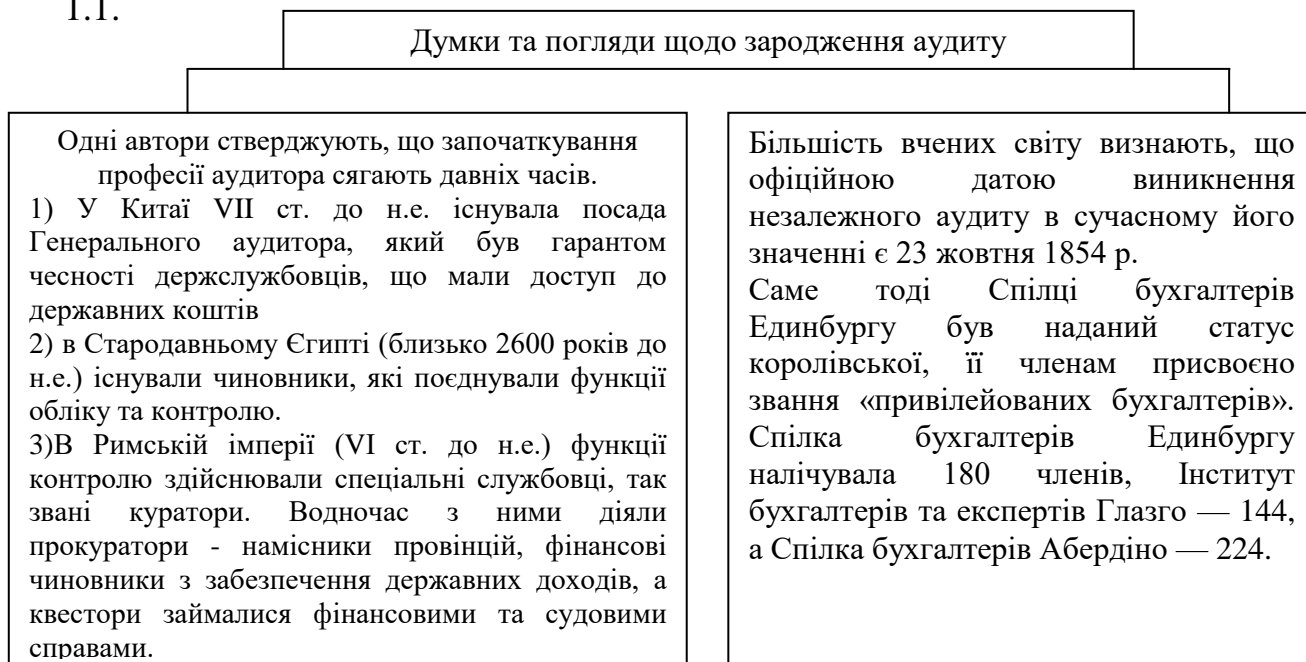


Рис. 1.1. Історичні аспекти становлення та розвитку аудиту у світі

Ключові дати, пов'язані із становленням та розвитком аудиту у світі подано на рис. 1.2.

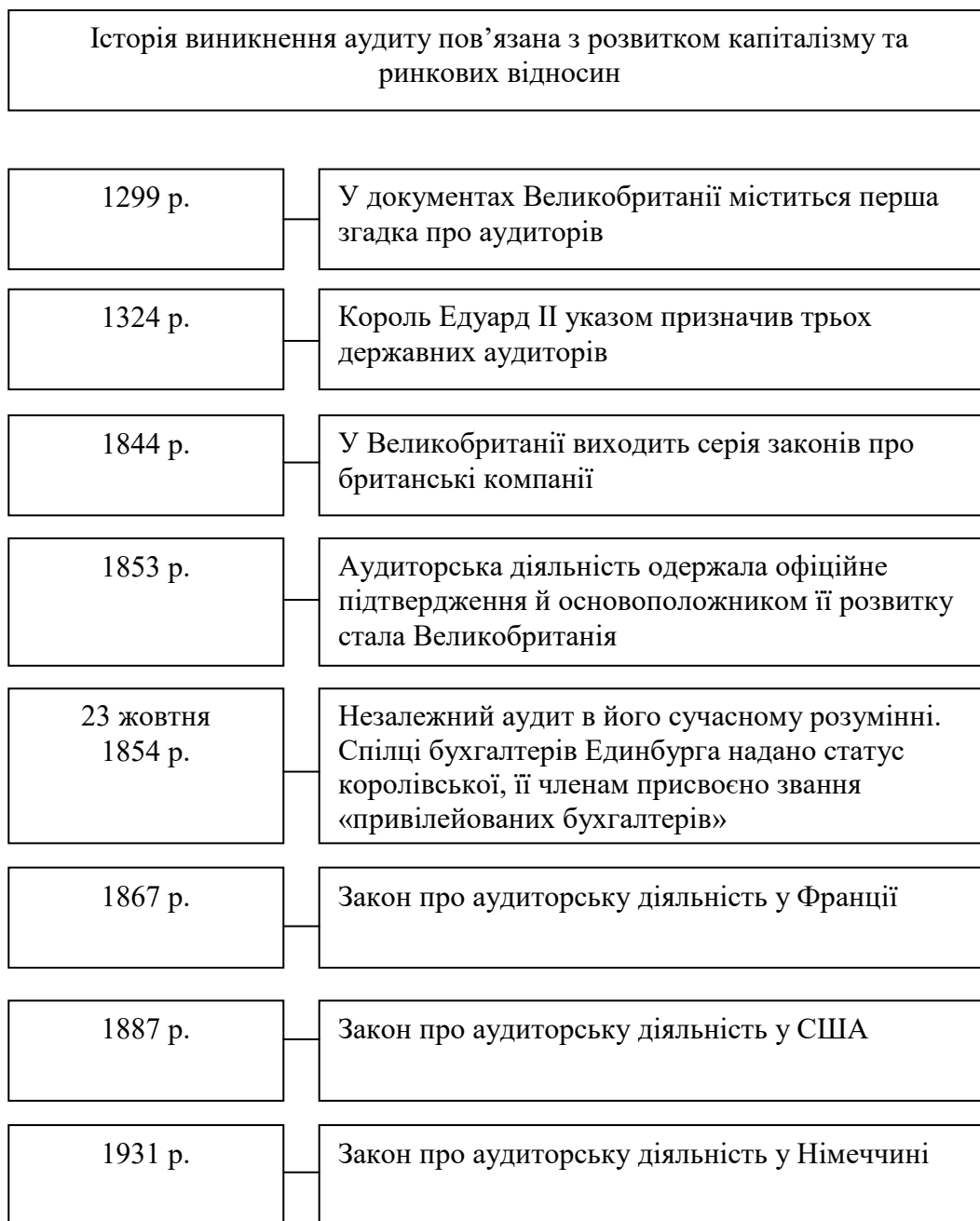


Рис. 1.2. Ключові дати становлення та розвитку аудиту у світі

Батьківщиною незалежного аудиту вважається Шотландія. Найбільшого поширення «аудит» як професійний термін набув свого часу у Великобританії.

У Великій Британії та США найбільшого визнання набули такі підходи:

1. Потреби потенційного та існуючого інвесторів. Цей підхід полягає в тому, що кожний інвестор компанії, навіть за наявності достатнього рівня знань у сфері фінансового аналізу, не впевнений у достовірності показників

фінансової звітності, необізнаний з даними бухгалтерського обліку, які є підставою для складання звітності. Актуальність цієї проблеми загострюється із зростанням кількості акціонерів, які фактично не мають відношення до управління компанією. Отже, підтверджуючи публічну звітність, аудитор виступає певним гарантом порядності відносин між учасниками господарської діяльності.

2. Теорія агентів (управляючих) пояснює потребу в аудиті, посиляючись на історичні факти незалежної перевірки звітів управляючих на замовлення землевласників. Ця теорія враховує можливість конфлікту інтересів власника і управляючих. Роль третейського судді при цьому відводиться аудитору. Аудиторські підтвердження фінансової звітності посилюють довіру до власників компанії.

3. Теорія мотивацій. Ця теорія виходить із суто психологічних моментів. Вважається, що менеджери більш відповідально ставляться до складання звітності, оскільки знають, що вона обов'язково буде перевірена, відтак зменшується ймовірність помилок та шахрайства.

Зарубіжна практика виділяє кілька підходів до проведення аудиту:

1) підтверджуючий аудит — полягає в перевірці значної кількості фактичного матеріалу з метою підтвердження достовірності фінансової звітності;

2) процедурний аудит — оцінює надійність облікових процедур, що традиційно склалися на підприємстві (процедури з обліку основних засобів, запасів, праці та її оплати тощо);

3) системний аудит — оцінює надійність та ефективність системи внутрішнього контролю і системи бухгалтерського обліку. Таким чином необхідно оцінити ризик того, що в системах обліку і контролю є певні недоліки, вони є недосконалі;

4) аудит зон ризику — вивчає та визначає зони ризику діяльності клієнта та визначає альтернативи вирішення ситуацій. Такий підхід до проведення аудиту є найбільш перспективним, оскільки він є менш затратним, тому що скорочує термін проведення аудиту та його трудомісткість.

Особливого значення аудит і професія аудитора набули після економічної кризи 1930-х років; вони виконували в цей період роль захисників інтересів як окремих підприємців, так і економіки цілих держав.

В Україні з розвитком ринкової економіки, виникненням підприємств недержавних форм власності, діяльність яких потребує незалежного економічного контролю, 22 квітня 1993 р. було ухвалено Закон України «Про аудиторську діяльність». 1.10.2018 р. закон втратив чинність на підставі

введення в дію Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» № 2258-VIII від 01.08.2021 р. (поточна редакція)

2. Необхідність аудиту. Становлення та розвиток аудиту в Україні.

Основними причинами необхідності існування аудиту є:

1. Залежність управлінських рішень від якості фінансово-економічної інформації.
2. Достовірність фінансово-економічної інформації не може бути оцінена безпосередніми користувачами, необхідні спеціальні знання.
3. Фінансова звітність та інша економічна інформація схильна до викривлень, її достовірність не може бути автоматично досягнута.
4. Велика кількість користувачів фінансово-економічної інформації з різними інтересами та обмеженість доступу до неї.
5. Відокремлення власника від безпосереднього управителя підприємства.

Ці та низка інших причин призвели до виникнення суспільної потреби у послугах незалежних експертів, які мають відповідну підготовку, кваліфікацію, досвід та дозвіл на право надання таких послуг.

Аудиторські послуги – це послуги посередників, які встановлюють достовірність фінансової інформації та інші бухгалтерські та консультаційні (юридичні, податкові) послуги.

Наявність достовірної інформації дозволяє підвищити ефективність функціонування ринку капіталу та дає можливість оцінювати та прогнозувати наслідки різних економічних рішень.

В умовах ринку підприємства, кредитні установи, інші господарюючі суб'єкти вступають у договірні відносини щодо використання майна, коштів, проведення комерційних операцій та інвестицій. Довірливість цих відносин має підкріплюватися можливістю всіх учасників угод отримувати і використовувати фінансову інформацію. Достовірність інформації підтверджується незалежним аудитором. Власники, а також кредитори позбавлені можливості самостійно переконатися в тому, що всі численні і дуже складні операції підприємства законні і правильно відображені у звітності, оскільки зазвичай не мають ні доступу до облікових записів, ні відповідного досвіду, і тому потребують послуг аудиторів. Незалежне підтвердження інформації про результати діяльності підприємств та дотримання ними законодавства необхідне державі для прийняття рішень у галузі економіки та оподаткування, суддям, прокурорам та слідчим - для підтвердження достовірності фінансової звітності, що їх цікавить.

У міру збільшення зовнішніх джерел капіталу зростає і потреба в сучасній та надійній фінансовій інформації (наприклад, про те, наскільки адекватний одержуваний власниками дохід ступеня ризику зроблених ними інвестицій; чи повинні вони продавати, купувати чи продовжувати тримати свою частку в активах підприємства; підприємство здатне задовольнити їхні очікування щодо дивідендів). Більше того, наступні власники акцій та кредитори, як правило, отримують менше, ніж попередні, гарантій та прав на пріоритетне отримання виплат за можливого банкрутства підприємства.

Для компенсації відповідного ризику акціонери та кредитори вимагають від адміністрації підприємства надання регулярної фінансової інформації, а також наполягають, щоб ця інформація була підтверджена незалежною третьою особою (аудитором) таким чином, щоб її можна було вважати достатньо надійною для прийняття управлінських рішень.

Правильні дані потрібні не лише безпосереднім інвесторам і акціонерам, а й кредиторам для оцінки надійності погашення позик та виплати відсотків. Постачальників цікавить інформація про можливість підприємства вчасно погасити кредиторську заборгованість; працівників підприємства - стабільність та рентабельність його діяльності для оцінки своїх перспектив зайнятості, отримання фінансових та інших пільг та виплат. Уряд зацікавлений у інформації, яка потрібна для розробки економічної політики, включаючи податкові заходи.

Компанії, в яких адміністрація та власники представлені одними й тими самими особами (тобто відсутній традиційний для великих компаній конфлікт інтересів), проводять аудит тому, що це забезпечує їм низку переваг:

- 1) можливість уникнути суперечок між партнерами, особливо у ситуаціях зі складною угодою про розподіл прибутку завдяки тому, що рахунки піддаються об'єктивному аналізу з боку незалежного аудитора;
- 2) спрощення процедури залучення нового партнера завдяки можливості вивчення висновків аудитора про фінансовий стан компанії;
- 3) спрощення процедури отримання фінансової допомоги завдяки поданню засвідчених аудитором документів про фінансове становище компанії;
- 4) спрощення відносин із податковими органами, оскільки перевірені аудитором рахунки викликають більшу довіру;
- 5) можливість отримати кваліфіковану допомогу у вирішенні різних проблем: аудитора часто запрошують як арбітра при розборі специфічних спірних питань між партнерами.

Однією з причин гальмування розвитку аудиту в Україні є те, що вона впродовж багатьох століть була поневолена іншими державами. Рівень розвитку аудиту значною мірою залежав від розвитку продуктивних сил і виробничих відносин цих країн.

Західні землі до закінчення Першої світової війни входили до складу Австро-Угорської імперії, а потім — Польщі. За часів панування Австро-Угорської імперії на Західних землях України у великих містах розвивались мануфактури, виникали нові промислові підприємства. Все це створювало певні умови для розвитку аудиту, оскільки власникам підприємств потрібний був незалежний контроль за використанням і збереженням їх капіталу.

Поневолення Західних земель України панською Польщею дещо сповільнило розвиток аудиту. Польща порівняно з Австро-Угорською імперією у розвитку промисловості була відсталішою. Контроль за збереженням панських маєтків здійснювали певні наглядачі. Проте їх діяльність мало чим нагадує роботу аудиторів.

В Україні було створення професійного громадського об'єднання громадян — Спілки аудиторів України; 14 лютого 1992 року на першому з'їзді аудиторів прийнято статут Спілки аудиторів України. З метою сприяння розвитку, вдосконаленню та уніфікації аудиторської діяльності в 1993 році було створено незалежний самостійний орган - Аудиторську палату України, а 22 квітня 1993 року прийнято Закон України «Про аудиторську діяльність» № 3125-XII. У 2018 році був прийнятий новий закон – «Закон про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність».

Згідно Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» – аудит фінансової звітності - аудиторська послуга з перевірки даних бухгалтерського обліку і показників фінансової звітності та/або консолідованої фінансової звітності юридичної особи або представництва іноземного суб'єкта господарювання, або іншого суб'єкта, який подає фінансову звітність та консолідовану фінансову звітність групи, з метою висловлення незалежної думки аудитора про її відповідність в усіх суттєвих аспектах вимогам національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку, міжнародних стандартів фінансової звітності або іншим вимогам.

3. Регулювання аудиторської діяльності у світі.

Розглянемо особливості організації проведення аудиту в деяких країнах Європи та США.

Франція. Питання, пов'язані з аудитом, регулює Міністерство юстиції. Основним законодавчим актом, який вимагає проведення аудиту звітності всіх компаній із обмеженою відповідальністю і повних товариств, є Закон

про промислово-торговельні компанії 1966 р. Аудитора у Франції називають комісаром з рахунків, він призначається власниками підприємства (акціонерами) строком на шість років для проведення аудиту. Термін роботи аудитора з підприємством-клієнтом може бути продовжено ще на один термін.

Основні принципи проведення аудиту у Франції:

1. Корпоративні організації, які мають законодавчі обов'язки щодо проведення аудиту, повинні призначати одного титулованого (сертифікованого) аудитора.

2. Корпоративні організації, які мають законодавчі обов'язки щодо публікації консолідованої звітності, повинні призначати одночасно двох аудиторів. Це правило поширюється в наступних випадках:

- якщо акції компанії перебувають у лістингу на біржі;
- виконуються два з трьох умов: кількість персоналу понад 250 осіб, річний оборот перевищує 30 млн. євро, валюта балансу перевищує 15 млн. євро.

3. Аудитор є незалежним у виборі процедур і висловленні своєї думки.

4. Призначення аудитора є незалежною юридично, фінансово і морально-етично.

5. Аудитор призначається за законом на строк не більше шести років загальними зборами засновників, про що зазначається в протоколі наради.

6. Аудитор як приватна особа або як аудиторська компанія, партнер або партнери не можуть підписувати аудиторський звіт понад шести послідовних фінансових років. Після шести років такий аудитор не може брати участь у аудиторській перевірці протягом двох наступних періодів.

7. Призначення аудитора відбувається у письмовій формі та на підставі підписаного плану і програми аудиту, що дозволяє ідентифікувати кількість робочих годин на виконання завдання аудитором. Ця програма роботи аудитора є об'єктом перевірки контролю якості кожен рік.

8. Кількість робочих годин аудитора прораховується на кожний фінансовий рік залежно від річного обороту, валюти балансу, фінансової прибутку, ПДВ:

9. Аудитору забороняється одночасно надавати послуги консалтингу.

10. Аудитор не повинен мати судового та дисциплінарного стягнення.

Кримінальна відповідальність аудитора настає в наступних випадках:

- аудиторський звіт неповний;
- спотворена інформація про фінансовий стан компанії;
- бухгалтерські статті не відображають правдивого стану підприємства;
- прокурор не інформується про кримінальної діяльності;

- недотримання професійної таємниці;
- не відображаються правові невідповідності.

Громадський нагляд за професією аудитора у Франції здійснюється Органом громадського нагляду у Франції є правління Вищої ради Комісаріату з питань аудиту (Haut du Conseil Commissariat aux Comptes – НЗС), яке складається з 12 непрактикуючих осіб. Всі члени НЗС призначаються урядом Франції та працюють неповний робочий день, на 75% займаються своєю діяльністю, яка не пов'язана з аудиторською. Термін служби становить шість років.

Швеція. У зв'язку з набранням Швеції 1 січня 1995 р. у Європейський союз (ЄС) були прийняті нові законодавчі і нормативні документи про організацію та умов аудиторської діяльності в Швеції, які в основному відображають наявний у країні досвід і необхідність наближення до норм і стандартів держав ЄС.

Державним органом по аудиторської діяльності в Швеції є Комісія з аудиторської діяльності (КАД).

Для виконання кожного робочого завдання на проведення аудиторської перевірки аудиторська фірма повинна призначати відповідального з числа працюючих в ній аудиторів. Останній повинен бути уповноваженим аудитором, якщо цього вимагає закон, а в інших випадках – затвердженим або уповноваженим аудитором. Фірма зобов'язана негайно повідомити замовника про тому, хто є відповідальним.

Аудитори і аудиторські фірми повинні укласти угоду про страхування або залишати в Комісії з аудиторської діяльності заставу під зобов'язання відшкодування збитків, які аудитор або аудиторська фірма можуть накласти на себе у своїй аудиторській діяльності.

Німеччина. У 1945 р. після закінчення другої світової війни в Дюссельдорфі був утворений Інститут аудиторів, який у листопаді 1954 р. було перейменовано в Інститут аудиторів Німеччини. За цей час Дюссельдорфський інститут, проводячи професійну діяльність на всій території Німеччини, завоював високий авторитет, що дозволило йому стати загальнонімецькою організацією. Завдання Інституту аудиторів полягають у сприянні розвитку аудиторської професії та забезпеченні країни аудиторськими кадрами, у розробці єдиних професійних принципів і норм, дотримання цих норм усіма представниками аудиторської професії. Для обговорення проблем, що виникають в роботі Інституту аудиторів при ньому створюються спеціалізовані комітети, що включають в свій склад досвідчених і заслужених представників аудиторської професії. Результати цих обговорень публікуються в спеціальному журналі «Ді

Вирштафтспрюфунг», періодичність якого один раз у 2 місяці і щомісячних випусках «Фанхнахрихтен». У цих же виданнях публікуються різні матеріали для широкого ознайомлення та обговорення, наприклад, проекти документів, а також прийняті документи, що стосуються аудиту всередині країни і за кордоном.

У Німеччині з 1961 р. під керівництвом міністерства економіки діє Wirtschaftsprüferkammer — офіційний орган для контролю за діяльністю аудиторів, який також здійснює реєстрацію всіх аудиторів країни. Крім того, існує добровільна асоціація кваліфікованих аудиторів Institute of Wirtschaftsprüfer.

Державний вплив на аудиторську діяльність в Німеччині доповнюється тим, що всі аудитори та аудиторські фірми повинні в обов'язковому порядку бути членами Аудиторської палати. Обов'язок Аудиторської палати полягає в захисті професійних інтересів аудиторів та сприяння зростанню авторитету аудиторської професії, надання консультаційної та правової допомоги членам палати, підвищення кваліфікації аудиторів, контроль за аудиторською діяльністю та сприяння у навчанні нових аудиторських кадрів. Членами Аудиторської палати разом з аудиторами, які займаються виключно своїми професійними обов'язками, є керівники, члени правління та інші відповідальні працівники аудиторських фірм, навіть якщо вони не зайняті безпосередньо аудитом.

Аудит в Німеччині має кілька напрямків:

- 1) аудиторський контроль підприємства наприкінці фінансового року (перевірка правильності ведення бухгалтерських книг, перевірка річної звітності);
- 2) аудиторський контроль документів юридичної особи у період його заснування на предмет відповідності законодавству країни;
- 3) аудиторський контроль за дорученням загальних зборів акціонерів (як правило окремі галузі діяльності акціонерного товариства, а не всі);
- 4) аудиторський контроль окремих сегментів ділової і фінансової діяльності (зокрема, депоновані цінні папери в кредитних установах);
- 5) аудиторські перевірки на предмет виявлення правопорушень, включаючи контрольні перевірки поточного характеру, превентивні перевірки з метою попередження можливих порушень;
- 6) контрольна перевірка всього підприємства або його частині (наприклад, у разі продажу).

Великобританія. Основним законодавчим актом, який вимагає проведення аудиту у Великобританії, є Акт про компанії 1985 р. Аудитор призначається власниками компанії.

У Великобританії створено такі організації, які об'єднують присяжних бухгалтерів, аудиторів:

1. Громадська організація дипломованих бухгалтерів (The Chartered Association of Certified Accountants — CACAACCA, FCCA).
2. Громадський інститут бухгалтерів-аналітиків (The Chartered Institute of Managment Accounants — CIMA ACMA, FCMA).
3. Громадський інститут національних фінансів і бухгалтерського обліку (The Chartered Institute of Public Finance & Accountancy — CIPFA or PFA).
4. Інститут присяжних бухгалтерів Англії та Уельсу (The Institute of Chartered Accountants in England & Wales — ICAEW or ACA, FCA).
5. Інститут присяжних бухгалтерів Шотландії (The Institute of Chartered Accountants of Scotland — ICAS or CA).
6. Інститут присяжних бухгалтерів Ірландії (The Institute of Chartered Accountants of Ireland — ICAI or ACA, FCA).

Сполучені Штати Америки. У США аудиту підлягають державні і недержавні підприємства. Це, у свою чергу, сформувало **чотири основні типи аудиторів у США:**

1. *Аудитори головної служби обліку*, які працюють у позавідомчій службі законодавчої гілки федерального уряду. Основна функція таких аудиторів — виконувати аудиторські функції для Конгресу.
2. *Податкові інспектори* проводять аудит декларацій платників податків з метою визначення відповідності їх законам про оподаткування (ці перевірки можна розглядати як аудит на відповідність).
3. *Внутрішньогосподарські аудитори*. Цих аудиторів запрошують приватні компанії для аудиту діяльності своїх адміністрацій. Обов'язки внутрішньогосподарських аудиторів визначаються залежно від того, хто є їх наймачем, і мети перевірки.
4. *Присяжні бухгалтери* (незалежні аудитори), основним обов'язком яких є перевірка річної звітності компаній, які оприлюднюють свої звіти, а також аудит у більшості інших великих і середніх компаній та некомерційних організацій.

На федеральному рівні або на рівні штатів діють правила, які потребують щорічного аудиту. Наприклад, всі компанії, щорічно представляють документи Комісії з цінних паперів і біржових операцій, повинні щороку проходити аудиторську перевірку. У деяких штатах кожне урядове підрозділ повинен періодично піддаватися аудиту.

У США діють такі професійні аудиторські організації:

Американський інститут присяжних бухгалтерів (American Institute of Certified Accountants — AICPA).

Комісія з цінних паперів (Securities & Exchange Commission — SEC).

Головна служба обліку (The United States general Accounting Office — GAO).

Американська асоціація бухгалтерів (American Accounting Association — AAA).

Національна асоціація бухгалтерів США (National Association of Accountants — NAA).

Асоціація спеціалістів з комп'ютерного аудиту (EDP Auditors Association) та ін.

Діяльність інтернаціональних професійних об'єднань аудиторів пов'язана насамперед з необхідністю гармонізації обліку, звітності і стандартизації аудиту в міжнародному масштабі. Національні професійні організації аудиторів проводять роботу щодо розроблення нормативів аудиту з урахуванням економічної і законодавчої специфіки своїх країн.

На міжнародному рівні розроблення і впровадження аудиторських стандартів здійснює Міжнародний комітет аудиторської практики — це організація, що займається розробкою нормативів аудиту та супутніх йому послуг на правах автономного комітету в рамках Міжнародної федерації бухгалтерів (International Federation of Accountants — IFAC). Він діє в рамках Міжнародної федерації бухгалтерів, метою створення якої є координація на світовому рівні діяльності професійних організацій у сфері обліку і звітності, а також аудиту.

4. Порядок атестації та сертифікації аудиторів за кордоном.

Кожна країна самостійно встановлює правила підготовки та атестації аудиторів, контролю якості їх роботи.

Атестація — це визначення кваліфікаційної придатності аудиторів і здійснюється відповідними органами, які регулюють аудиторську діяльність.

У табл. 1.1 наведено в узагальненому вигляді вимоги, які висуваються аудиторам у країнах ЄС.

Примітки:

1. За наявності відповідної освіти може бути суттєво скорочений матеріал, який виноситься на екзамен.

2. За наявності відповідної освіти може бути дещо скорочено матеріал, який виноситься на екзамен.

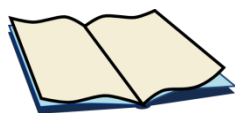
Сертифікація — визначення кваліфікаційної придатності на зайняття аудиторською діяльністю аудиторів

Таблиця 1.1

Характеристика кваліфікаційних вимог до аудиторів країн ЄС

Країна	Рік утворення професійної організації	Тільки документ про наявність спеціальної освіти	Тільки спеціальний екзамен	Спеціальна освіта або плюс екзамен	Спеціальна освіта та спеціальний екзамен	Необхідний практичний досвід (років)
Бельгія	1953			X		3
Данія	1912		X (1)			3
Франція	1942		X (2)			3
Німеччина	1931				X	5
Греція	1955				X	11
Італія				X		2
Люксембург					X	3
Нідерланди	1895			X		Формально не існує
Португалія	1977				X	3
Іспанія	1944				X	3
Великобританія	1880		X (2)			3

Аудитор має право займатися аудиторською діяльністю як фізична особа - підприємець лише після включення його до Реєстру аудиторських фірм та аудиторів. Аудиторам забороняється безпосередньо займатися іншими видами підприємницької діяльності, що не виключає їх права отримувати дивіденди від акцій та доходи від інших корпоративних прав.



Практичний блок Практичне заняття №1.

Історія виникнення та становлення аудиту. Необхідність аудиту

Мета заняття:

- довести до здобувачів вищої освіти основні вимоги щодо підготовки до практичних занять;
- ознайомити з програмою самостійної роботи і формою звітування щодо неї;
- сформулювати уявлення про періодизацію розвитку аудиту в світі і в Україні;
- закріпити знання щодо причин необхідності аудиту та становлення аудиторської діяльності в Україні;

- ознайомити з питаннями регулювання аудиторської діяльності у світі, порядком сертифікації аудиторів;
- виконати передбачені практичні завдання.

Запитання для перевірки знань

1. Розкрити історичні аспекти становлення та розвитку аудиту.
2. Охарактеризувати історичні етапи розвитку аудиту.
3. Які існують теорії виникнення аудиту?
4. В чому полягає сутність теорії потреби потенційного інвестора?
5. В чому полягає сутність теорії агентів?
6. В чому полягає сутність теорії мотивації?
7. Який аспект відрізняє теорії виникнення аудиту?
8. Як Ви бачите передумови виникнення аудиту?
9. В яких країнах виник аудит?
10. В який період відбулося розмежування функцій обліку і аудиту?

Чому?

11. Коли і в якій країні було видано перший законодавчий акт, що регламентував аудиторську діяльність?
12. Назвіть особливості розвитку аудиту в період 1500-1860 років.
13. Назвіть офіційну дату виникнення незалежного аудиту в сучасному його значенні і з якою подією це пов'язано?
14. Які особливості притаманні розвитку аудиту в першій половині XX століття?
15. Які особливості притаманні розвитку аудиту в другій половині XX століття? Які здобутки це принесло?
16. Розкрийте основні причини необхідності існування аудиту.
17. Розкрийте процес розвитку аудиту в Україні до XX століття.
18. З чим пов'язано розвиток аудиту наприкінці XX століття в Україні?
19. Охарактеризуйте діяльність професійних аудиторських організацій в зарубіжних країнах.
20. У чому складаються особливості організації аудиту у різних країнах світу?
21. Охарактеризуйте кваліфікаційні вимоги до аудиторів країн ЄС.

Практичні завдання

1. Порівняйте теорії розвитку аудиту.
- Завдання виконайте у формі таблиці.

Теорія	Підґрунтя	Матеріальний чи психологічний аспект	Мета	Зацікавлені особи
Потреби потенціального інвестора				
Агентів (управляючих)				
Мотивації				

Яка теорія, на Ваш погляд, найбільш раціональна?

2. Проаналізуйте, як змінювалася мета аудиту в процесі його розвитку. Завдання виконайте у формі таблиці.

Період	Мета
Стародавній світ	
Середньовіччя	
Відродження	
Середні століття	
Сучасний світ	

Тестові завдання

Дати відповіді на тестові завдання (правильною є тільки одна відповідь).

1. Термін «аудит» означає:

- а) слухати;
- б) говорити;
- в) підтверджувати;
- г) класифікувати.

2. Аудиторську перевірку здійснює:

- а) податковий інспектор;
- б) ревізор;
- в) незалежний спеціаліст;
- г) бухгалтер.

3. Зростання ролі професії аудитора спостерігається:

- а) у період середньовіччя;
- б) інтенсивного розвитку промисловості;
- в) інтенсивного розвитку сільського господарства;
- г) інтенсивного розвитку промисловості і торгівлі.

4. Питання пов'язані з аудитом у Франції регулює:

- а) Міжнародна федерація бухгалтерів;
- б) міністерство юстиції;

- в) аудиторська палата Франції;
- г) департамент з аудиту.

5. З якого року згідно з законодавством Німеччини усі компанії повинні проводити обов'язків аудит:

- а) 1931;
- б) 1941;
- в) 1951;
- г) 1961.

6. У США сформувались наступні напрямки розвитку аудиторської професії:

- а) аудитори головної служби обліку, податкові інспектори;
- б) аудитори головної служби обліку, податкові інспектори, внутрішньогосподарські аудитори, присяжні бухгалтери;
- в) аудитори головної служби обліку, податкові інспектори, присяжні бухгалтери;
- г) аудитори головної служби обліку, податкові інспектори, внутрішньогосподарські аудитори.

7. Які компанії Великобританії повинні надавати свої річні звіти для перевірки аудиторам:

- а) тільки великі;
- б) великі і середні;
- в) середні і малі;
- г) всі без винятку.

8. Яка країна є батьківщиною аудиту:

- а) США;
- б) Великобританія;
- в) Німеччина;
- г) Франція.

9. Сутність аудиту полягає в:

- а) зменшенні інформаційного ризику користувачів фінансової звітності;
- б) здійсненні допомоги клієнту з фінансових проблем;
- в) здійсненні допомоги клієнту з правових питань;
- г) покращанні фінансового стану клієнта.

10. Для здійснення аудиторської діяльності одноосібно, аудитор повинен одержати:

- а) ліцензію;
- б) сертифікат;
- в) патент;
- г) нема правильної відповіді.

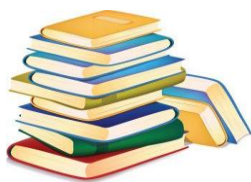
Дайте відповідь на запитання, проставляючи у рядок: «Так» – «+» «Ні» – «-».

- Перша згадка про аудиторів Великобританії належить до 1299 р.
- Розвиток аудиту бере свій початок у Шотландії.
- У міжнародних нормах з аудиту аудиторська перевірка визначається як незалежна перевірка фінансових звітів або фінансової інформації об'єкту.
- Статут Спілки аудиторів України прийнятий на з'їзді аудиторів 14.02.1995 р.
- У 1993 р. в Україні створено самостійний орган – Аудиторську палату України.
- До основних елементів визначення аудиторської перевірки належать: мета, суб'єкт, об'єкт, критерії достовірності інформації та споживачі аудиторських послуг.
- Провідною формою зовнішнього контролю у розвинених країнах світу є незалежне аудиторство, що проводиться ревізорами широкого профілю.
- За основою взаємодії аудит – це добровільний захід, що виконується на основі договору, а ревізія – за наказом вищих або державних органів.



Завдання для індивідуальної роботи

1. Складіть хронологічну таблицю розвитку аудиту в Україні, узагальнюючи його етапи із зазначенням періодизації.
2. Підготувати презентацію «Історія виникнення та розвитку аудиторської діяльності в світі та в Україні».
3. Провести порівняльну характеристику розвитку аудиту в різних країнах.



Література для вивчення матеріалу

Основна:

1. Закон України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» від 21 грудня 2017 р. № 2258 – VIII зі змінами та доповненнями від 01.08.2021 р.

2. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг, видання 2016–2017 років (в трьох частинах) – К.: Міжнародна федерація бухгалтерів, Аудиторська палата України, 2018.
3. Баранова А.О. Аудит : [навч. посібник] / А.О. Баранова. – Х.: ХДУХТ, 2017. – 246 с.
4. Бутинець Ф.Ф. Аудит: [підручник для студентів спеціальності Облік і аудит]./ Ф.Ф. Бутинець – Житомир: ПП „Рута”, 2006. – 478с.
5. Виноградова М. О. Аудит: [навч. посібник] / М. О. Виноградова. – К. : ЦУЛ, 2014. – 500 с.
6. Гордієнко Н.І. Аудит, організація і методика: [навч. посіб.] /. Гордієнко Н.І., Харламова О.В., Карпенко М.Ю. - Х.: ХНАМГ, 2007.- 486с.

Додаткова (для поглибленого вивчення теми):

1. Гончарук С.М. Глосарій з навчальної дисципліни «Аудит» : [навч. посіб.]. / Гончарук С.М., Долбнєва Д.В. – Львів : ЛДФА, 2013. – 97с.
2. Гончарук Я.А. Аудит : [навч. посібник] /. Я.А.Гончарук, В.С. Рудницький – Київ : «Знання», 2007. –272с.
3. Гончарук С.М. Аудит : [навчально-методичний посібник] / Гончарук С.М., Долбнєва Д.В. – Львів : Ліга-Прес, 2015.– 338 с.
4. Пшенична А.Ж. Аудит: [навч. посібник] / Пшенична А.Ж. – К.: «Центр учбової літератури», 2018. – 320 с.
5. Рядська В.В. Аудит: [навч. посібник] / В.В. Рядська, Я.В. Петраков. - – К.: «Центр учбової літератури», 2018. – 416 с.

Інформаційні ресурси

<http://www.nbuv.gov.ua/>–Національна бібліотека України ім. В.І.Вернадського
<http://www.nbuv.gov.ua/portal/libukr.html> – Бібліотеки та науково-інформаційні центри України.
[http:// www. library. lviv.ua /](http://www.library.lviv.ua/) – Львівська національна наукова бібліотека України ім. В. Стефаника.
сайт Органу суспільного нагляду за аудиторською діяльністю:
<https://www.apu.com.ua/>

Тема 2. Аудиторська діяльність в Україні

Міжпредметні зв'язки базуються на знанні дисциплін: Вступ до фаху, бухгалтерський облік.

Мета лекції – сформувати систему знань про організацію аудиту та аудиторської діяльності в Україні.

Питання до теми

1. Організаційно – правові засади ведення аудиту в Україні.

2. Управління аудиторською діяльністю. Аудиторська палата України.

3. Особливості організації аудиторської діяльності.

Ключові поняття: аудит фінансової звітності, аудитор, аудиторська діяльність, аудиторська фірма, аудиторський звіт, аудиторські послуги, завдання з обов'язкового аудиту фінансової звітності, обов'язковий аудит фінансової звітності, закон України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність», аудиторська палата України.

1. Організаційно – правові засади ведення аудиту в Україні.

Основними нормативними документами, що визначають головні засади аудиторської діяльності, є закон України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність», Положення «Про сертифікацію аудиторів», міжнародні (національні) стандарти аудиту.

Згідно з законом України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність»:

Аудит фінансової звітності - аудиторська послуга з перевірки даних бухгалтерського обліку і показників фінансової звітності та/або консолідованої фінансової звітності юридичної особи або представництва іноземного суб'єкта господарювання, або іншого суб'єкта, який подає фінансову звітність та консолідовану фінансову звітність групи, з метою висловлення незалежної думки аудитора про її відповідність в усіх суттєвих аспектах вимогам національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку, міжнародних стандартів фінансової звітності або іншим вимогам.

Аудитор - фізична особа, яка підтвердила кваліфікаційну придатність до провадження аудиторської діяльності, має відповідний практичний досвід та включена до Реєстру аудиторів та суб'єктів аудиторської діяльності.

Аудиторська діяльність - незалежна професійна діяльність аудиторів та суб'єктів аудиторської діяльності, зареєстрованих у Реєстрі аудиторів та суб'єктів аудиторської діяльності, з надання аудиторських послуг

Аудиторська фірма - юридична особа, яка провадить виключно аудиторську діяльність та/або надає неаудиторські послуги на підставах та в порядку, що передбачені цим Законом та міжнародними стандартами аудиту.

Аудиторський звіт - документ, підготовлений суб'єктом аудиторської діяльності за результатами аудиту фінансової звітності (консолідованої фінансової звітності) відповідно до міжнародних стандартів аудиту та вимог цього Закону.

Аудиторські послуги - аудит, огляд фінансової звітності, консолідованої фінансової звітності, виконання завдань з іншого надання впевненості та інші професійні послуги, що надаються відповідно до міжнародних стандартів аудиту.

Завдання з обов'язкового аудиту фінансової звітності - завдання з надання обґрунтованої впевненості, що приймається і виконується суб'єктом аудиторської діяльності відповідно до вимог цього Закону та міжнародних стандартів аудиту шляхом перевірки фінансової звітності або консолідованої фінансової звітності з метою висловлення незалежної думки аудитора про її відповідність в усіх суттєвих аспектах і відповідність вимогам міжнародних стандартів фінансової звітності або національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку та законів України.

Обов'язковий аудит фінансової звітності - аудит фінансової звітності (консолідованої фінансової звітності) суб'єктів господарювання, які відповідно до законодавства зобов'язані оприлюднити або надати фінансову звітність (консолідовану фінансову звітність) користувачам фінансової звітності разом з аудиторським звітом, що проводиться суб'єктами аудиторської діяльності на підставах та в порядку, передбачених цим Законом.

Аудиторські послуги надаються на підставі договору про надання аудиторських послуг, укладеного між суб'єктом аудиторської діяльності та замовником.

2. Управління аудиторською діяльністю. Аудиторська палата України.

Управління аудиторською діяльністю в Україні здійснюється Аудиторською палатою України.

Аудиторська палата є юридичною особою, веде відповідний облік та звітність, має свою печатку, емблему та іншу атрибутику, рахунки в банках, наділена цивільною правоздатністю і дієздатністю, може набувати майнові та немайнові права, бути позивачем та відповідачем у суді, мати у власності рухоме та нерухоме майно, що необхідне їй для виконання статутних завдань

та організації своєї діяльності та не має на меті отримання прибутку, утворюється з метою забезпечення реалізації завдань аудиторського самоврядування.

Завданням АПУ є об'єднання на професійній основі зусиль аудиторів для виконання покладених на них Законом обов'язків і забезпечення їхніх прав, представництва професійних інтересів аудиторів в органах державної влади, органах місцевого самоврядування, захисту професійних інтересів та соціальних прав аудиторів, сприяння підвищенню професійного рівня аудиторів та надання їм методичної допомоги, захисту інтересів фізичних і юридичних осіб у разі заподіяння їм шкоди внаслідок незаконних дій або недбалості аудиторів, а також здійснення саморегулювання аудиторської діяльності.

Членами Аудиторської палати України є включені до Реєстру аудитори і аудиторські фірми.

Для виконання статутних завдань АПУ здійснює такі повноваження:

- 1) здійснює реєстрацію аудиторів та суб'єктів аудиторської діяльності;
- 2) здійснює контроль якості аудиторських послуг суб'єктів аудиторської діяльності, крім тих, які здійснюють обов'язковий аудит фінансової звітності підприємств, що становлять суспільний інтерес;
- 3) регулює взаємовідносини між членами АПУ у процесі провадження аудиторської діяльності;
- 4) здійснює дисциплінарні провадження щодо суб'єктів аудиторської діяльності, крім тих, які здійснюють обов'язковий аудит фінансової звітності підприємств, що становлять суспільний інтерес;
- 5) здійснює контроль за безперервним навчанням аудиторів, крім тих, які здійснюють обов'язковий аудит фінансової звітності підприємств, що становлять суспільний інтерес;
- 6) бере участь у проведенні експертизи законопроектів і нормативно-правових актів з питань аудиторської діяльності;
- 7) узагальнює інформацію про практику застосування міжнародних стандартів аудиту та надає рекомендації на запит суб'єктів аудиторської діяльності щодо спірних та складних питань;
- 8) представляє аудиторів України у відносинах з органами державної влади, органами місцевого самоврядування, їх посадовими і службовими особами, підприємствами, установами, організаціями незалежно від форми власності, громадськими об'єднаннями та міжнародними організаціями;
- 9) забезпечує захист професійних прав аудиторів;
- 10) забезпечує доступ та відкритість інформації стосовно аудиторів України;

11) бере участь у розробці проектів нормативно-правових актів у сфері аудиторської діяльності відповідно до чинного законодавства України;

12) готує пропозиції з питань регулювання аудиторської діяльності в Україні та вносить їх до Органу суспільного нагляду за аудиторською діяльністю, органів державної влади та місцевого самоврядування, суб'єктів законодавчої ініціативи, інших суб'єктів владних повноважень, аудиторського та наукового загалу;

13) сприяє публікації нормативних, методологічних та інших матеріалів з питань аудиторської діяльності;

14) розробляє та затверджує локальні нормативні акти в межах повноважень АПУ;

15) бере участь у роботі національних та міжнародних організацій з питань аудиту;

16) здійснює організаційні заходи щодо скликання та проведення з'їздів аудиторів України;

17) здійснює контроль за діяльністю регіональних відділень згідно із Положенням про регіональні відділення;

18) здійснює інші повноваження у порядку і на умовах, визначених Законом.

Органами управління АПУ є:

1) з'їзд аудиторів України;

2) Рада АПУ.

У складі Аудиторської палати України з метою забезпечення проведення перевірок суб'єктів аудиторської діяльності створюється Комітет з контролю якості аудиторських послуг.

Ведення поточних справ у Аудиторській палаті України здійснює Секретаріат. Порядок діяльності Секретаріату Аудиторської палати України визначається положенням, що затверджує з'їзд аудиторів України.

Секретаріат очолює Виконавчий директор, який призначається на посаду з'їздом аудиторів України та працює в Аудиторській палаті України за основним місцем роботи. Виконавчий директор має бути непрактикуючою особою.

Виконавчий директор згідно з укладеним трудовим договором несе персональну відповідальність за використання майна та коштів Аудиторської палати України і створення належних умов для діяльності Аудиторської палати України.

За рішенням з'їзду аудиторів України у складі Аудиторської палати України можуть створюватися комісії з числа членів Ради Аудиторської

палати України. До роботи в комісіях можуть залучатися експерти, які не є членами Ради Аудиторської палати України.

За рішенням з'їзду аудиторів України можуть бути утворені регіональні відділення Аудиторської палати України. Повноваження регіональних відділень та порядок їх діяльності визначаються положенням, що затверджує з'їзд аудиторів України.

Структура аудиторської палати України представлено на рис. 2.1.

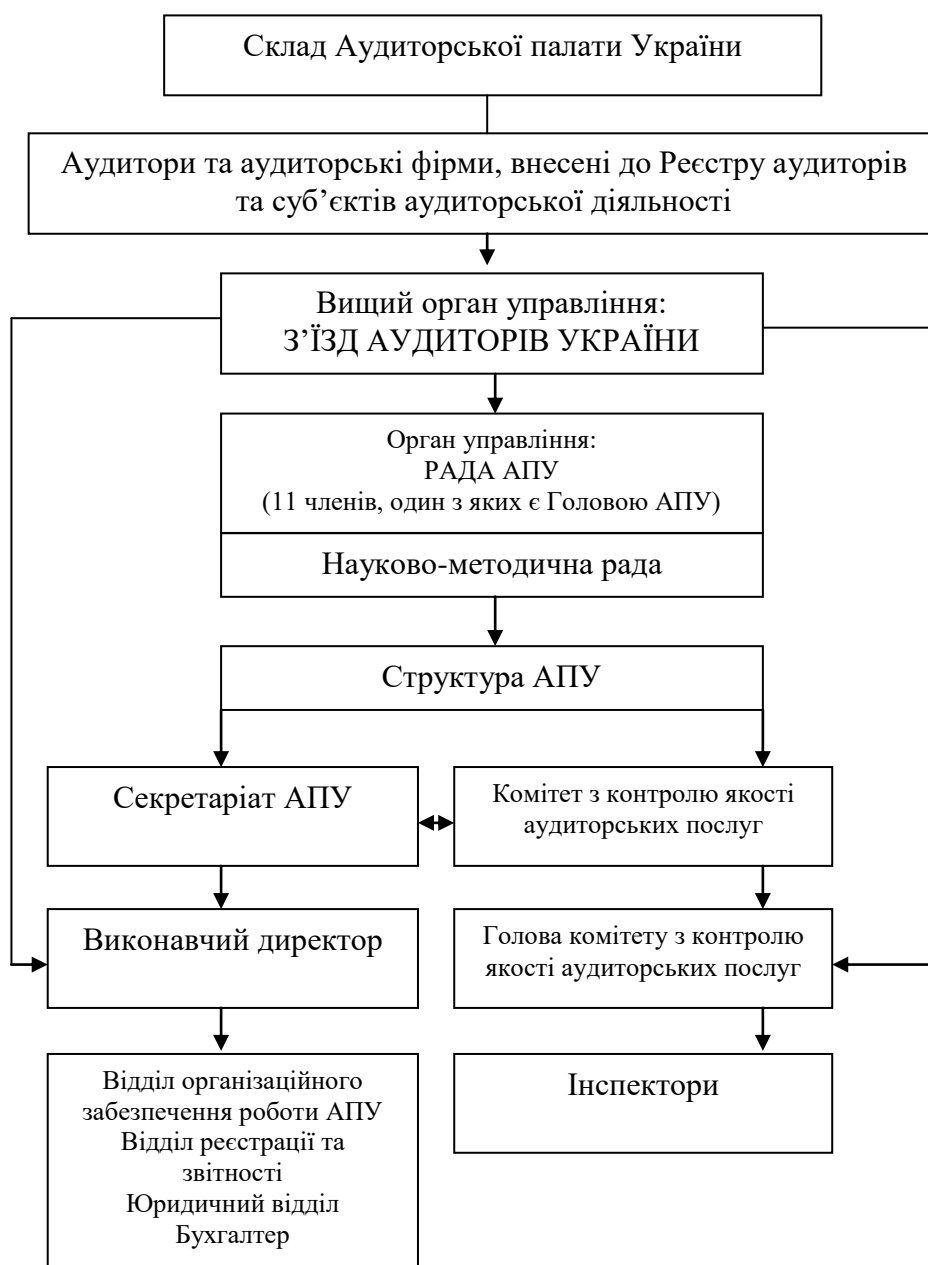


Рис. 2.1. Структура аудиторської палати України

Отже, управління аудиторською діяльністю - це процес регулювання роботи аудиторських фірм, аудиторів, які одноособово надають аудиторські послуги, та всієї аудиторської спільноти в державі з метою дотримання єдиних методологічних вимог. Під управлінням аудиторською діяльністю розуміють процес регулювання роботи аудиторських фірм та окремих аудиторів. На державному рівні аудиторська діяльність в Україні регулюється Законом України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» від 21.12.2017 р. № 2258 – VIII зі змінами і доповненнями від 01.08.2021 р.

Законом визначаються правові основи здійснення аудиторської діяльності на території України, а також принципи організації аудиторської діяльності, обов'язки і відповідальність сторін при наданні аудиторських послуг

Закон набув чинності 1 жовтня 2018 року, докорінно змінив засади аудиторської діяльності, встановив принципово нову систему регулювання та нагляду за нею та посилив вимоги до суб'єктів аудиторської діяльності.

Вимоги цього закону стосуються широкого кола запитань, яке включає забезпечення незалежності та об'єктивності аудиторів, оцінки ризиків, інформаційної безпеки, запровадження внутрішньої політики та процедур виконання завдань, запровадження системи внутрішнього контролю тощо.

Аудиторська діяльність регулюється цим Законом, іншими нормативно-правовими актами та міжнародними стандартами аудиту. У разі якщо міжнародним договором, згода на обов'язковість якого надана Верховною Радою України, встановлено інші правила, ніж ті, що містить цей Закон, застосовуються правила міжнародного договору.

Кабінет Міністрів України може встановлювати особливості провадження аудиторської діяльності щодо певних завдань відповідно до міждержавних угод, укладених відповідно до законодавства від імені Уряду України з урядами інших держав.

Особливості проведення аудиту фінансової звітності Національного банку України та банків встановлюються цим Законом та іншими актами законодавства.

Усі аудитори та суб'єкти аудиторської діяльності підлягають суспільному нагляду.

Відповідальним за здійснення суспільного нагляду за аудиторською діяльністю в Україні Орган суспільного нагляду за аудиторською діяльністю.

Орган суспільного нагляду за аудиторською діяльністю складається з Ради нагляду за аудиторською діяльністю (далі - Рада нагляду) та Інспекції із забезпечення якості (далі - Інспекція).

Орган суспільного нагляду за аудиторською діяльністю утворено відповідно до Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» від 21.12.2017 р. № 2258 – VIII з метою здійснення суспільного нагляду за аудиторською діяльністю в Україні.

Орган суспільного нагляду за аудиторською діяльністю (ОСНАД) - є незалежним органом відповідальним за здійснення суспільного нагляду за аудиторською діяльністю в Україні.

ОСНАД утворено відповідно до Закону України від 21.12.2017 № 2258 – VIII «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність».

Аудиторська палата України, як орган професійного самоврядування аудиторів, створений відповідно до Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» від 21.12.2017 р. N 2258-VIII, представляє аудиторів України у відносинах з органами державної влади, органами місцевого самоврядування, їх посадовими і службовими особами, підприємствами, установами, організаціями незалежно від форми власності, громадськими об'єднаннями та міжнародними організаціями; забезпечує захист професійних прав аудиторів.

В сучасних умовах управління аудиторською діяльністю в Україні існує спілка аудиторів України (САУ). **Спілка аудиторів України** – це громадське об'єднання, яке об'єднує на добровільних засадах діючих аудиторів. Основним завданням діяльності САУ є об'єднання зусиль аудиторів для захисту їх законних прав, інтересів та сприяння розвитку аудиторської діяльності в Україні. У своїй діяльності САУ керується Статутом САУ, прийнятим з'їздом аудиторів України 14 лютого 1992 р.

Організаційна структура САУ наведена на рис. 2.2.

Індивідуальними членами САУ можуть бути громадяни України, які мають сертифікат аудитора, визнають Статут САУ, відповідно до нього виконують взяті на себе зобов'язання та сплачують членські внески. Колективними членами САУ можуть бути трудові колективи аудиторських фірм.

Місією Спілки є служіння суспільству через сприяння розвитку та поширенню професії незалежних аудиторів, підвищення значення професії аудитора в Україні для задоволення економічних інтересів суспільства.

Спілка підтримує бачення того, що аудиторська професія є дуже важливою для розвитку стійкої та сильної економіки України.

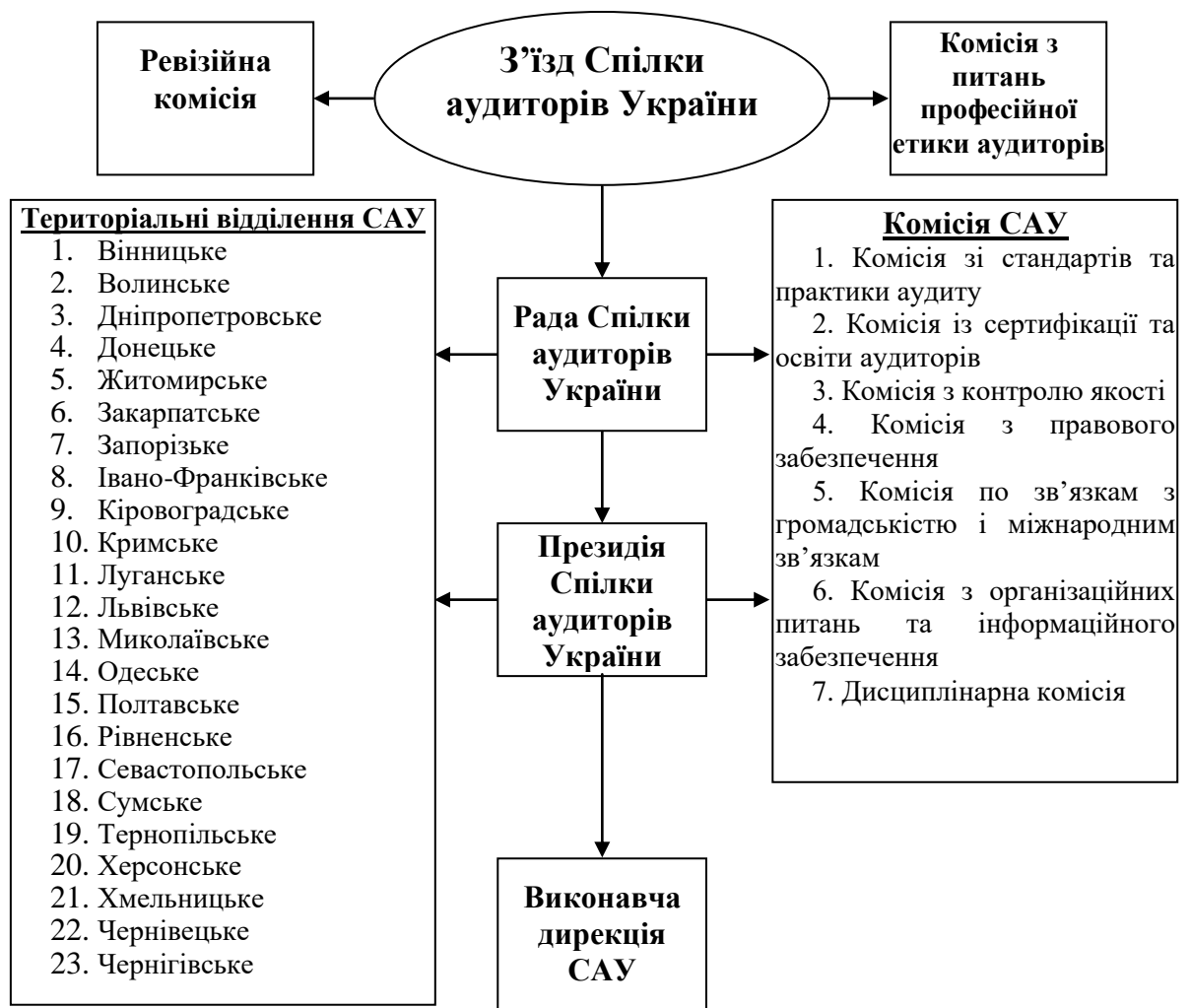


Рис. 2.2. Структура Співки аудиторів України

СТРАТЕГІЯ ДІЯЛЬНОСТІ ВСЕУКРАЇНСЬКОЇ ПРОФЕСІЙНОЇ ГРОМАДСЬКОЇ ОРГАНІЗАЦІЇ «СПІЛКА АУДИТОРІВ УКРАЇНИ»

МЕТА СТРАТЕГІЇ:

- Об'єднання аудиторів України;
- Вдосконалення професії аудитора;
- Захист законних прав та професійних інтересів членів ВПГО «САУ»;
- Міжнародне визнання кваліфікації українських аудиторів – членів САУ.

Перший напрямок: «ОБ'ЄДНАННЯ АУДИТОРІВ УКРАЇНИ»

- Розширення участі САУ у сфері регулювання даного ринку, у тому числі у формуванні нормативно-правової бази з питань аудиторської діяльності;
- Розвиток ролі САУ як системного інтегратора при взаємодії з органами державної влади, органами регулювання аудиту в Україні, іншими

зацікавленими сторонами (бізнесом, експертами, іншими громадськими та професійними організаціями);

- Налагодження та встановлення комунікаційних зв'язків в межах аудиторської професії як між членами САУ, так і з іншими аудиторами.

Другий напрямок: «ВДОСКОНАЛЕННЯ ПРОФЕСІЇ АУДИТОРІВ»:

- Участь у розробці стратегічних концептуальних документів, стандартів (у тому числі добровільного застосування) і нормативно-правових актів з питань, що стосуються розвитку аудиту в Україні;
- Розробка і реалізація всеукраїнських та міжрегіональних проєктів, спрямованих на підвищення рівня компетентності та обізнаності споживачів аудиторських послуг;
- Розробка і надання пропозицій щодо вдосконалення форм і методів аудиторської діяльності;
- Запровадження власної сертифікації;
- Підвищення ролі САУ у сертифікаційному процесі аудиторів України;
- Організація системи підготовки, перепідготовки та підвищення кваліфікації членів САУ.

Третій напрямок: «ЗАХИСТ ЗАКОННИХ ПРАВ ТА ПРОФЕСІЙНИХ ІНТЕРЕСІВ ЧЛЕНІВ САУ»

- Представлення інтересів членів САУ в органах законодавчої, виконавчої та судової влади;
- Розробка внутрішніх стандартів (положень) САУ;
- Кадрове, методичне та технологічне забезпечення членів САУ: підготовка фахівців (стажування, міжрегіональні семінари), формування в рамках САУ центрів технологій аудиту в інтересах та для рівного доступу всіх членів САУ;
- Сприяння впровадженню сучасних методів роботи у практиці діяльності членів САУ;
- Розвиток спільного потенціалу членів САУ;
- Проведення інформаційно-роз'яснювальної роботи з потенційними Замовниками та державними органами з метою розширення сфери участі САУ у виробленні політики на ринку і формуванні умов діяльності;
- Розвиток взаємодії між членами САУ, включаючи застосування єдиних принципів цінової політики у сфері аудиторських послуг.
- Розвиток спільної діяльності з суміжними за цілями громадськими та професійними організаціями.

Четвертий напрямок: «МІЖНАРОДНЕ ВИЗНАННЯ КВАЛІФІКАЦІЇ УКРАЇНСЬКИХ АУДИТОРІВ, ЧЛЕНІВ САУ

- Інтеграція САУ у міжнародний економічний простір шляхом членства в міжнародних об'єднань професійних бухгалтерів, аудиторів та інших працівників бухгалтерської та фінансової сфери, а саме – Міжнародної федерації бухгалтерів (МФБ) (International Federation of Accountants (IFAC));
- Розвиток системної взаємодії з міжнародними структурами, що здійснюють діяльність у сфері стратегічних інтересів САУ.

Професійні співробітники аудиторської фірми з точки зору функцій, що виконуються в ході аудиту, можуть бути поділені на наступні категорії:

- керівники аудиторської фірми;
- керівники аудиторських груп;
- старші аудитори (керівники ланок чи груп);
- рядові учасники аудиту (аудитори, асистенти, стажери).

Група спеціалістів, яка працює з конкретним економічним суб'єктом (замовником), є ієрархічно організованою структурою, приклад якої наведений на рис. 2.3.

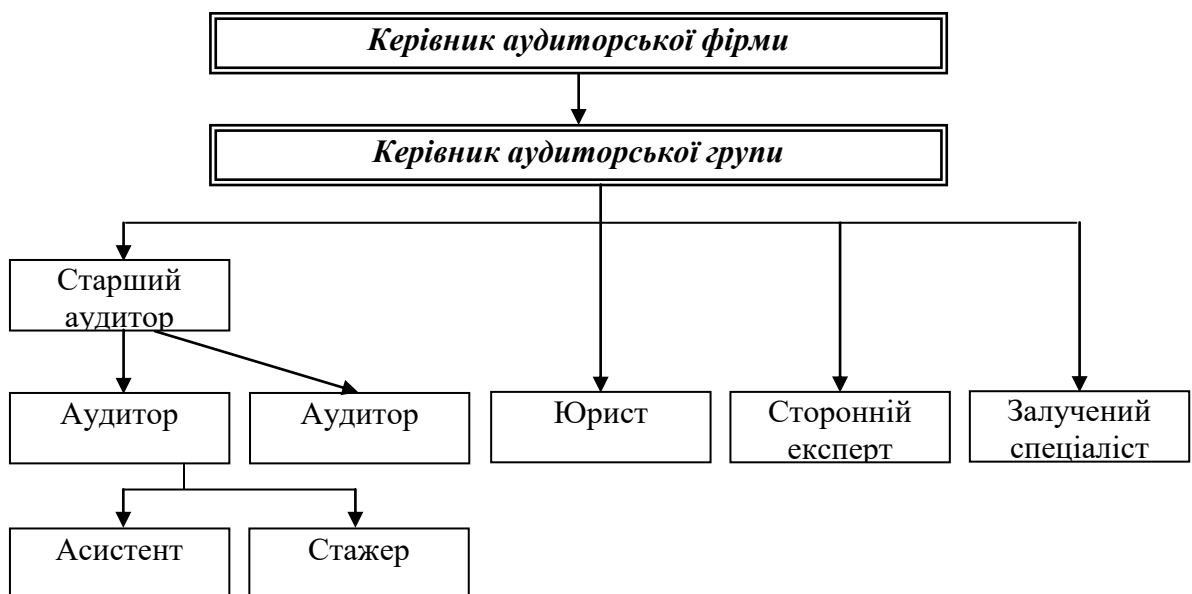


Рис. 2.3. Приблизна схема супідрядності групи аудиторів, які працюють з економічним суб'єктом середніх розмірів

Керівник аудиторської фірми зобов'язаний:

- вести переговори з керівництвом економічного суб'єкта;
- призначати керівника аудиторської групи та комплектувати бригаду спеціалістів, яка направляється на проведення аудиту у замовника;

в) висловлювати думку аудиторської фірми про достовірність бухгалтерської звітності перевіреного економічного суб'єкта, яка відображена в аудиторському висновку.

Керівник аудиторської фірми повинен побудувати свою роботу так, щоб бути поінформованим про всі суттєві причини, які визначили зміст виданого замовнику аудиторського висновку.

Керівник аудиторської групи несе відповідальність за:

а) організацію і поточний контроль роботи з конкретним економічним суб'єктом;

б) процедуру планування роботи (затверджує загальний план і програму аудиту);

в) відповідність аудиту, що проводиться, і підготовленої за його результатами робочої документації правилам (стандартам) аудиторської діяльності та внутрішньофірмовим вимогам;

г) доведення до відомості керівника аудиторської фірми основних результатів аудиту, які можуть вплинути на зміст аудиторських висновків.

Керівником аудиту може бути лише особа, атестована на право здійснення аудиторської діяльності, яка відповідає вимогам даного аудиторського завдання.

Старший аудитор несе відповідальність за:

а) підготовку, безпосереднє здійснення і документальне оформлення результатів аудиторських процедур;

б) організацію і контроль роботи підзвітних йому рядових учасників аудиту.

Старшим аудитором може бути, як правило, особа, атестована на право здійснення аудиторської діяльності.

До рядових співробітників можуть бути віднесені аудитори, молодші спеціалісти, асистенти, стажери й інші спеціалісти, які не належать до технічного персоналу, але ті, кому не може бути довірена самостійна робота без керівництва старшого аудитора.

Рядові співробітники аудиту несуть відповідальність за виконання обов'язків, доручених їм в ході здійснення аудиту.

При проведенні перевірки групою аудиторів доцільним є застосування спеціальних методів групової праці, що дозволить підвищити ефективність роботи кожного аудитора зокрема, та аудиторської групи в цілому (табл. 2.1).

Таблиця 2.1

Методи групової праці аудиторів

Методи	Характеристика
Мозкового штурму	Передбачає генерацію великої кількості ідей (інколи навіть і нереальних) за обмежений проміжок часу та обговорення їх групою аудиторів, при цьому придатність ідей до реалізації, їх оптимальність і об'єктивність є основними критеріями відбору
Генерація ідей	На відміну від мозкового штурму передбачає обґрунтовану критику ідей (у формі реплік і коментарів), доведення неспроможності окремих положень, а також неможливості їх застосування у підходах до їх вирішення
Колективний блокнот	Передбачає ведення пошуку альтернатив за допомогою чіткого формулювання проблеми та індивідуальної роботи кожного з аудиторів шляхом психологічного розвитку індивідуальної власної ідеї. Такі ідеї потім фіксуються і розглядаються керівником групи з метою детального аналізу здійснення запропонованого варіанту вирішення проблеми
Метод контрольних запитань	Є методом психологічної активації творчого процесу, полягає в наданні аудиторам переліку уніфікованих питань, які можуть просунути їх до вирішення поставленої проблеми
Метод локальних об'єктів	Полягає у складанні та інтерпретації ознак випадкових об'єктів на досліджуваній об'єкт, що часто призводить до підвищення можливості отримання оригінальних рішень
Алгоритм вирішення досліджуваних завдань (метод Альтшулера)	Полягає не тільки у формуванні самої проблеми, але й в описанні найбільш оптимального стану системи, в якій він знаходиться, а також шляхом їх досягнення. Розроблені в подальшому рішення повинні бути адекватними до існуючих внутрішніх параметрів ідеальної системи та середовища функціонування
Прототипний метод	Пристосовує існуючі ідеї-прототипи для конкретного вирішення і дозволяє вирішувати небажані наслідки, усвідомлюючи нові якості системи, уникаючи значних витрат часу

В аудиторській фірмі повинна бути розроблена система дій спеціалістів у випадку виявлення нестандартних ситуацій, наприклад, система оперативного консультування співробітників. Якщо в межах групи аудиторів не може бути знайдений вихід з проблемної ситуації, то до прийняття рішення слід залучати співробітників спеціальних відділів аудиторської фірми, вузьких спеціалістів та сторонніх консультантів.

3. Особливості організації аудиторської діяльності.

Особливості організації аудиторської діяльності наведені на рис. 2.4.

Аудит та аудиторські послуги можуть надаватись будь-якому господарюючому суб'єкту незалежно від його організаційно-правової форми і форми власності, включаючи установи та їх об'єднання (спілки, асоціації, концерни, галузеві, міжгалузеві, регіональні та інші об'єднання) тощо.

Побудова будь-яких взаємовідносин між суб'єктами підприємництва починається зі звернення та переддоговірного перепису. Тобто, одна сторона

звертається з проханням надати їй визначені послуги, а друга сторона висловлює згоду на надання таких послуг або відмовляє в їх наданні.

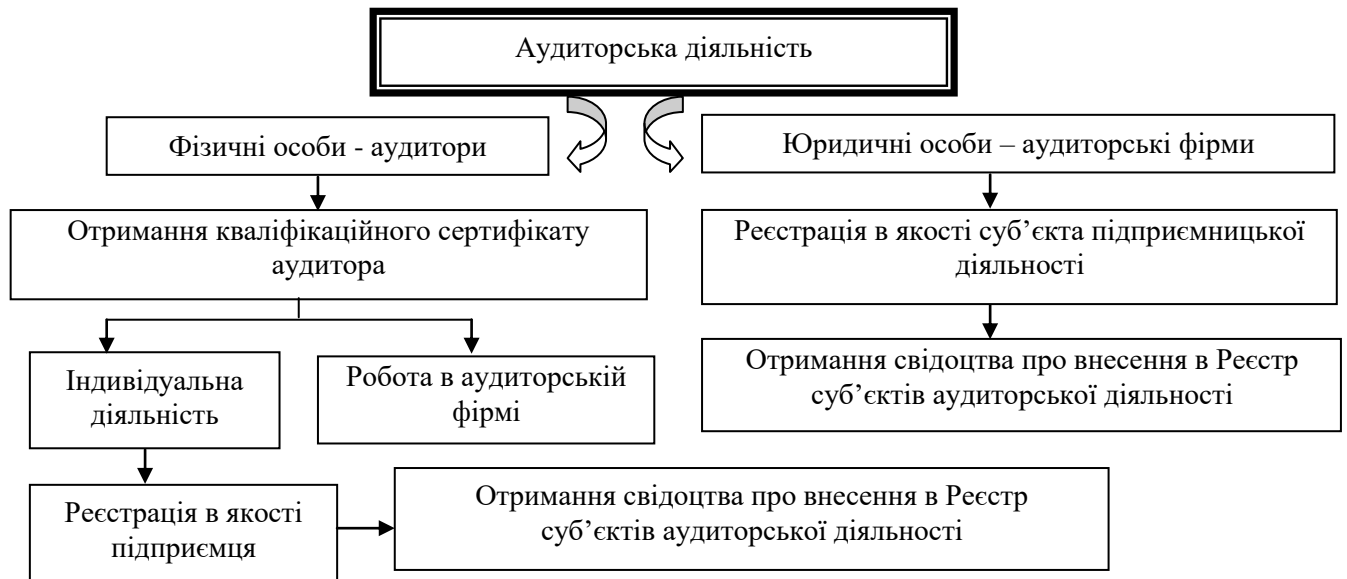


Рис. 2.4. Організація аудиторської діяльності

Сьогодні в Україні існує велика кількість аудиторських фірм, і перед господарюючими суб'єктами постає проблема самостійного вибору аудитора або аудиторської фірми для одержання аудиторських послуг або проведення аудиторської перевірки. Для того, щоб зробити правильний вибір, підприємства користуються системою критеріїв вибору аудиторської фірми (аудитора) (рис. 2.5.).

Обравши фірму, зацікавлена в наданні аудиторських послуг сторона складає і направляє аудитору, аудиторській фірмі офіційний іменний лист-пропозицію на проведення аудиту.

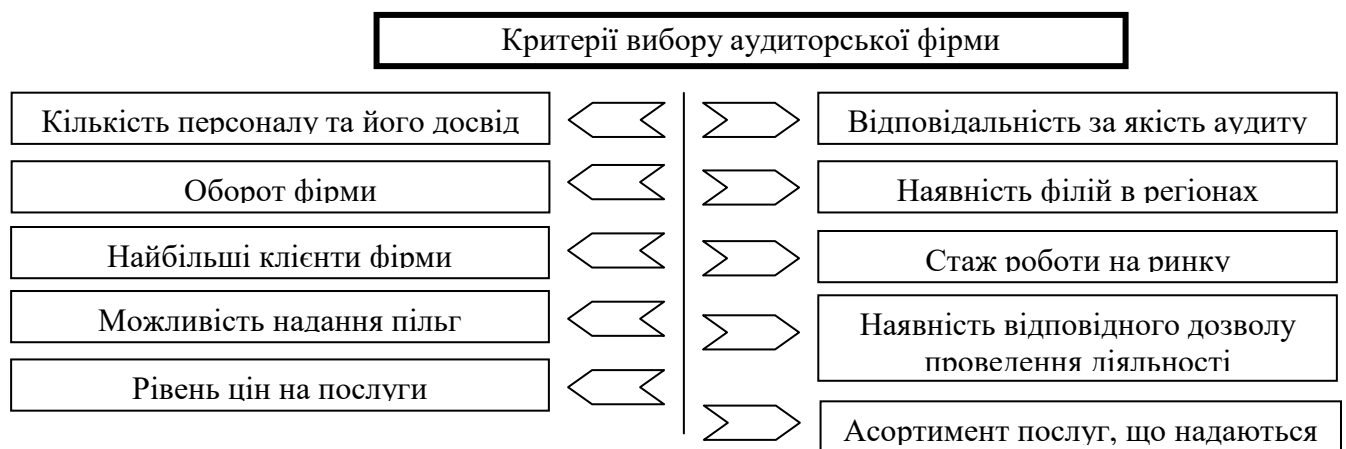


Рис. 2.5. Критерії вибору аудиторської фірми

При отриманні такої пропозиції аудиторська фірма оцінює можливості виконання роботи, яка пропонується та у випадку погодження з прийняттям на себе зобов'язань щодо виконання направляє підприємству (потенційному клієнту) лист-зобов'язання про погодження на здійснення аудиту.

Поряд з цим аудиторські фірми та аудитори також приділяють велику увагу питанню вибору клієнта. Проводити виважену політику оцінки потенційних клієнтів необхідно для зниження ризику, пов'язаного з неплатоспроможністю потенційного клієнта. Тим більше це важливо в період становлення ринку в Україні за умов, коли часто порушуються принципи ведення бухгалтерського обліку та складання звітності.

Неправильний вибір клієнта може призвести до значних фінансових втрат, нанести шкоду іміджу фірми та аудитора. Загальний порядок вибору клієнтів, що застосовується аудиторськими фірмами (аудиторами) наведений на рис. 2.6.



Рис. 2.6. Вибір клієнта аудиторською фірмою

В ході ознайомлення з діяльністю господарюючого суб'єкта корисно розглянути питання, наведені на рис. 2.7.

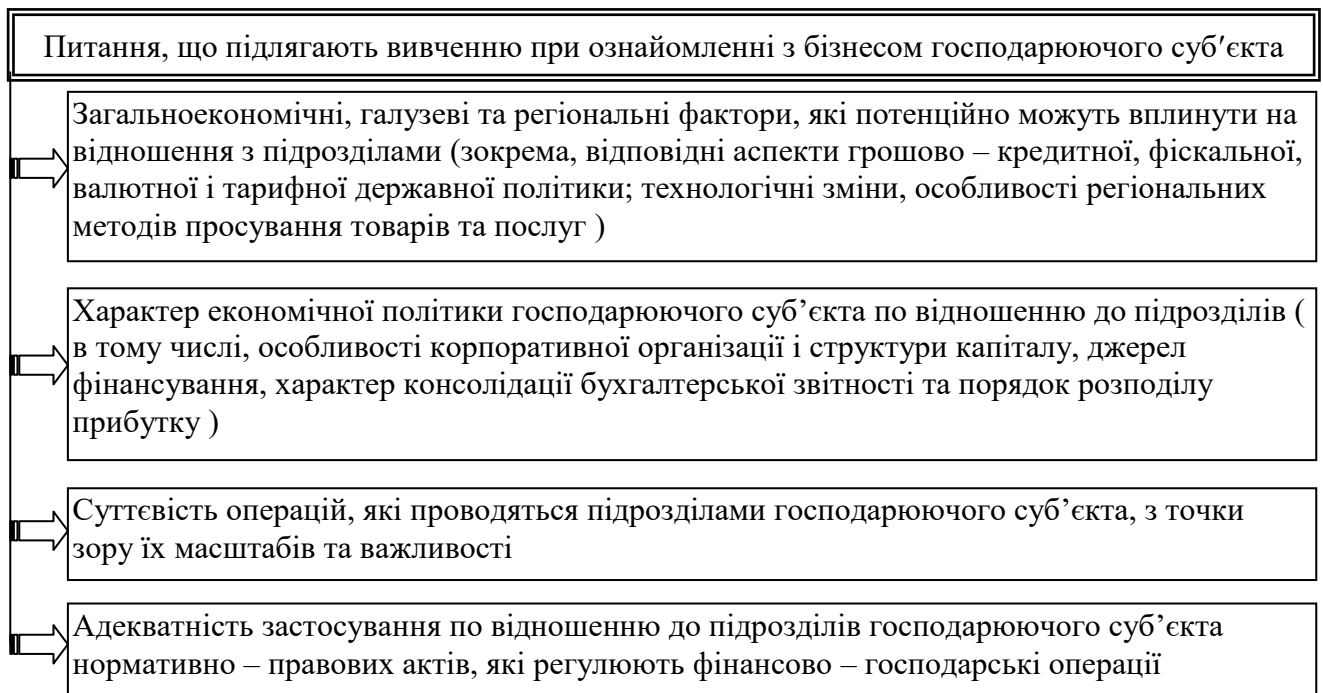
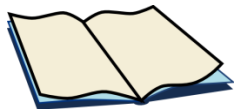


Рис. 2.7. Питання, що вивчаються аудитором при ознайомленні з бізнесом господарюючого суб'єкта

Якщо результати вивчення наведених вище питань свідчать про високий ризик аудиту або ж завдання є досить складним для аудитора, клієнт не приймається на обслуговування.



Практичний блок **Практичне заняття №2.**

Аудиторська діяльність в Україні.

Мета заняття:

- сформулювати уявлення про організаційно-правові засади ведення аудиту в Україні;
- закріпити знання щодо управління аудиторською діяльністю;
- одержати навички роботи з нормативними документами з аудиторської діяльності;
- закріпити знання щодо основних особливостей аудиторської діяльності в Україні;
- виконати передбачені практичні завдання.

Запитання для перевірки знань

1. Дайте визначення аудиту.
2. Як визначає аудит чинне законодавство України?
3. Хто є користувачами фінансової інформації про стан господарюючих суб'єктів?
4. Що саме цікавить кожну групу користувачів фінансової інформації про стан господарюючих суб'єктів?
5. Як визначає аудиторську діяльність чинне законодавство України?
6. Ким здійснюється організаційне забезпечення аудиту?
7. Охарактеризуйте аудит як вид підприємницької діяльності.
8. Чому, на Ваш погляд, аудиторські фірми не можуть створюватися як акціонерні товариства відкритого типу?
9. Дайте загальну характеристику Аудиторської палати України.
10. Які повноваження має АПУ?
11. Які права мають аудитори?
12. Чи несе відповідальність аудитор за фінансові звітність, яку він перевіряв?
13. Які види відповідальності несе аудитор?
14. В чому може проявлятися неналежне виконання професійних обов'язків аудиторів?
15. Перед ким несе відповідальність аудитор за неналежне виконання професійних обов'язків?

Практичні завдання

1. Аудиторська фірма «Консульт» вирішила стати одним із засновників торгово-комерційного підприємства «Стандарт» у формі ТОВ. При цьому безпосередньо вона не бере участі в господарській діяльності підприємства. Охарактеризуйте ситуацію з погляду законодавства.
2. Громадяни України Лисенко, Довженко і Петренко вирішили заснувати аудиторську фірму. При цьому фірма займатиметься виключно наданням аудиторських послуг. Частка в статутному фонді кожного засновника така: Лисенко-45%, Довженко - 15%, Петренко-40%. Петренко не є аудитором. Керівником бути вирішено призначити Лисенко. Охарактеризуйте ситуацію з погляду законодавства.
3. Письмово складіть перелік ознак, які характеризують аудиторську діяльність як підприємницьку.
4. З'ясуйте, яка саме інформація цікавить наступних користувачів:

Користувачі	Характер інформації, що цікавить користувачів
Акціонери	
Працівники	
Позикодавці	
Постачальники	
Клієнти	
Робітники податкової інспекції	
Інвестори	

5. Підприємець Г. подорожує спільно з аудитором по далекому Сходу, оплачуючи усю поїздку. Під час подорожі він сполучає корисне з прийнятим: шукає можливість пайової участі в різних підприємствах. Аудитор повинен консультувати його з питань капіталовкладень. Крім того, в обов'язки аудитора також входить перевірка річної звітності товариства, членом якого є підприємець. Вимагається визначити, чи правомірна діяльність аудитора як консультанта і як перевіряючого річну звітність.

Тестові завдання

Дати відповіді на тестові завдання (правильною є тільки одна відповідь).

1. База даних, що містить інформацію про аудиторські фірми та аудиторів, які займаються аудиторською діяльністю, називається:

- а) план реєстрації;
- б) реєстр;
- в) збірник;
- г) немає правильної відповіді.

2. Аудитору забороняється:

- а) займатися торгівельною і посередницькою діяльністю, виробничою діяльністю;
- б) займатися науковою і викладацькою діяльністю;
- в) отримувати дивіденди від акцій;
- г) займатися методичною роботою.

3. Назвіть документ, в якому визначається відповідальність аудитора перед замовником:

- а) у загальному плані аудиту;
- б) у робочій програмі;
- в) у договорі на проведення аудиту;
- г) в аудиторському висновку.

4. Необхідність укладання договору між аудитором та замовником визначається:

- а) МСА 315;
- б) Законом України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність»;
- в) Кодексом етики для професійних бухгалтерів;
- г) МСА 210.

5. Аудиторська діяльність - це:

- а) незалежна професійна діяльність аудиторів та суб'єктів аудиторської діяльності, зареєстрованих у Реєстрі аудиторів та суб'єктів аудиторської діяльності, з надання аудиторських послуг;
- б) огляд фінансової звітності, виконання завдань з іншого надання впевненості, що надаються відповідно до міжнародних стандартів аудиту;
- в) оцінка роботи аудитора або ключового партнера з аудиту;
- г) завдання з надання обґрунтованої впевненості.

6. Аудит фінансової звітності – це:

- а) аудиторська послуга з перевірки даних бухгалтерського обліку і показників фінансової звітності з метою висловлення незалежної думки аудитора про її відповідність вимогам національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку, міжнародних стандартів фінансової звітності;
- б) фінансовий контроль, який здійснюють органи місцевої влади;
- в) незалежний фінансовий контроль вищої організації;
- г) незалежна перевірка фінансових звітів або фінансової інформації об'єкта з метою висловлення думки про неї.

7. Аудиторська фірма – це:

- а) юридична особа, яка провадить виключно аудиторську діяльність та надає неаудиторські послуги на підставах та в порядку, що передбачені Законом та міжнародними стандартами аудиту;
- б) аудит консолідованої фінансової звітності, виконання завдань з іншого надання впевненості та інші професійні послуги;
- в) структура для забезпечення співробітництва, до якої входять аудиторські фірми та/або аудитори;
- г) особа, яка підтвердила кваліфікаційну придатність до провадження аудиторської діяльності.

8. Аудиторський звіт – це:

- а) оцінка роботи аудитора або ключового партнера з аудиту, задокументованої у робочих документах аудитора;

б) документ, підготовлений суб'єктом аудиторської діяльності за результатами аудиту фінансової звітності відповідно до міжнародних стандартів аудиту та вимог Закону;

в) огляд фінансової звітності, консолідованої фінансової звітності, виконання завдань з іншого надання впевненості;

г) аудит фінансової звітності (консолідованої фінансової звітності) суб'єктів господарювання.

9. Аудиторські послуги – це:

а) завдання з надання обґрунтованої впевненості;

б) структура для забезпечення співробітництва, до якої входять аудиторські фірми;

в) документ, підготовлений суб'єктом аудиторської діяльності за результатами аудиту фінансової звітності;

г) аудит, огляд фінансової звітності, консолідованої фінансової звітності, виконання завдань з іншого надання впевненості та інші професійні послуги, що надаються відповідно до міжнародних стандартів аудиту.

10. Аудиторська палата України є:

а) юридичною особою, яка здійснює професійне самоврядування аудиторської діяльності та не має на меті отримання прибутку, створеною згідно з Законом України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність»;

б) юридична особа, яка провадить виключно аудиторську діяльність та/або надає неаудиторські послуги;

в) група юридичних осіб, що складається з материнської компанії та її дочірніх підприємств;

г) юридична або фізична особа, яка відповідно до законодавства зобов'язана або має право замовляти аудиторські послуги.

Дайте відповідь на запитання, проставляючи у рядок: «Так» – «+» «Ні» – «-».

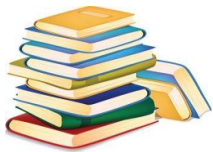
- 1) Обсяг аудиту містить інформацію, необхідну для оцінки фінансової звітності.
- 2) Очевидність аудиту - отримання необхідних показників ефективності бухгалтерського обліку і контролю господарських операцій згідно з контрольними тестами.
- 3) Отримані аудитором в ході перевірки дані повинні бути достовірними і достатніми для обґрунтування висновків з питань дослідження аудиту.

- 4) Право тлумачення окремих правил Кодексу професійної етики аудиторів України належить Спільці аудиторів України.
- 5) Авторське право на Кодекс професійної етики аудиторів України належить Аудиторській палаті України.
- 6) Під час проведення операційної перевірки аудитор зобов'язаний провести процедури перевірки з окремих питань, про які він домовився з клієнтом.



Завдання для індивідуальної роботи

1. Ознайомитися із змістом Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» (поточна редакція від 01.08.2021 р.) і відобразити схематично його структуру.
2. Ознайомитися із змістом Статуту Аудиторської палати України та відобразити схематично його структуру.
3. Зробити презентацію на тему «Аудиторська діяльність в Україні».



Література для вивчення матеріалу

Основна:

1. Закон України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» від 21 грудня 2017 р. № 2258 – VIII, із змінами та доповненнями від 01.08.2021 р.
2. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та
3. супутніх послуг, видання 2016–2017 років (в трьох частинах) – К.: Міжнародна федерація бухгалтерів, Аудиторська палата України, 2018.
4. Положення з національної практики контролю якості 1 «Організація аудиторськими фірмами та аудиторами системи контролю якості аудиторських послуг» (ПНПКЯ 1) затверджене рішенням АПУ від 27.09.2007 №184/4 зі змінами згідно рішення АПУ 30.06.2011 № 232/9.
5. Баранова А.О. Аудит : [навч. посібник] / А.О. Баранова. – Х.: ХДУХТ, 2017. – 246 с.
6. Бутинець Ф.Ф. Аудит: [підручник для студентів спеціальності Облік і аудит]./ Ф.Ф. Бутинець – Житомир: ПП „Рута”, 2006. – 478с.

7. Верига Ю. А. Бухгалтерський облік і аудит : Термінологічний українсько-російсько-англійський словник / Ю. А. Верига. – К. : ЦУЛ, 2012. – 292 с.
8. Виноградова М. О. Аудит : [навч. посібник] / М. О. Виноградова. – К. : ЦУЛ, 2014. – 500 с.
9. Гордієнко Н.І. Аудит, організація і методика: [навч. посіб.] / Гордієнко Н.І., Харламова О.В., Карпенко М.Ю. - Х.: ХНАМГ, 2007.- 486с.

Додаткова (для поглибленого вивчення теми):

1. Гончарук С.М. Глосарій з навчальної дисципліни «Аудит» : [навч. посіб.]. / Гончарук С.М., Долбнєва Д.В. – Львів : ЛДФА, 2013. – 97с.
2. Гончарук С. М. Словник з фінансового контролю [навч. посібник] / Гончарук С. М., Долбнєва Д. В., Приймак С. В., Романів Є. М. – Львів, ЛДФА, 2014. – 187с.,
3. Гончарук С.М. Збірник завдань і виробничих ситуацій з навчальної дисципліни «Організація і методика аудиту» : [навчально-методичний посібник] / С.М. Гончарук.– Львів :ЛДФА, 2015. – 94с
4. Гончарук С.М. Аудит : [навчально-методичний посібник] / Гончарук С.М., Долбнєва Д.В. – Львів : Ліга-Прес, 2015.– 338 с.
5. Гончарук Я.А. Аудит : [навч. посібник] /. Я.А.Гончарук, В.С. Рудницький – Київ : «Знання», 2007. –272с.
6. Немченко В. В. Аудит. (Основи державного, незалежного професійного та внутрішнього аудиту): [навч. посібник] / Редько О. Ю. – К.: «Центр учбової літератури», 2012. – 852 с.
7. Пшенична А.Ж. Аудит: [навч. посібник] / Пшенична А.Ж. – К.: «Центр учбової літератури», 2018. – 320 с.
8. Рядська В.В. Аудит: [навч. посібник] / В.В. Рядська, Я.В. Петраков. - – К.: «Центр учбової літератури», 2018. – 416 с.

Інформаційні ресурси

<http://www.nbuv.gov.ua/>–Національна бібліотека України ім. В.І.Вернадського
<http://www.nbuv.gov.ua/portal/libukr.html> – Бібліотеки та науково-інформаційні центри України.
[http:// www. library. lviv.ua /](http://www.library.lviv.ua/) – Львівська національна наукова бібліотека України ім. В. Стефаника.
www.minfin.gov.ua – сайт Міністерства фінансів України.
[http://web/worldbank/org](http://web.worldbank/org)– сайт Світового банку
 сайт Органу суспільного нагляду за аудиторською діяльністю:
<https://www.apu.com.ua/>

Тема 3. Міжнародні стандарти і концептуальні основи аудиту

Міжпредметні зв'язки базуються на знанні дисциплін: Вступ до фаху, бухгалтерський облік, фінанси.

Мета лекції – сформувати систему знань про міжнародні стандарти аудиту, їх використання в Україні та концептуальні основи аудиту.

Питання до теми

- 1. Стандарти аудиту та їх види.**
- 2. Сутність та значення Міжнародних стандартів аудиту.**
- 3. Суть та структура Міжнародних стандартів аудиту.**
- 4. Міжнародна концептуальна основа завдань з надання впевненості.**
- 5. Аудиторська етика.**

Ключові поняття: Аудиторська етика, Міжнародна концептуальна основа завдань з надання впевненості, Міжнародні стандарти аудиту (МСА), стандарти аудиту

1. Стандарти аудиту та їх види.

Професійна діяльність аудиторів (аудиторських фірм) регулюється **нормативами (стандартами) аудиту, які поділяються на:**

- 1) міжнародні;
- 2) національні;
- 3) внутрішньофірмові.

Стандарти аудиту – це загальні керівні матеріали для допомоги аудиторам у висловлюванні незалежної думки щодо складеної фінансової звітності. Вони мають розглядатися практиками як мінімально необхідні стандарти їх роботи, а не як максимально необхідні або як ідеал. Наявність стандартів не означає, що аудитор повинен чітко їм слідувати. Якщо аудитор вважає, що вимоги нормативу неможливо виконати, то будуть виправдані його альтернативні дії або питання є несуттєвим (рис. 3.1.).

Аудиторські стандарти – документи, що формулюють єдині базові вимоги й загальні підходи до проведення аудиту.

Насамперед, аудиторські стандарти потрібні, тому що вони дають змогу підтримувати аудиторську діяльність на відповідному рівні, змушують аудитора постійно підвищувати свій науковий і професійний рівень. Крім того, стандарти регламентують порядок здійснення аудиту, чим допомагають самим аудиторам у виконанні їхніх обов'язків.

Аудиторські стандарти є підставою для доказу в суді якості проведення аудиту й визначення міри відповідальності аудитора. Стандарти визначають

загальний підхід до проведення аудиту, масштаб перевірки, види звітів аудитора, питання методології та основні принципи, яких мають дотримуватись аудитори.

Аудиторські стандарти повинні відповідати змінам економічних умов, саме тому вони підлягають періодичному перегляду.



Рис. 3.1. Стандарти аудиту

2. Сутність та значення Міжнародних стандартів аудиту.

Міжнародні стандарти аудиту (МСА) є загальновизнаним механізмом регулювання існуючих у світовій практиці підходів до аудиту.

Міжнародні стандарти аудиту (МСА) розробляються Комітетом з міжнародної аудиторської практики, який є постійним Комітетом Ради Міжнародної федерації бухгалтерів.

Перелік МСА, рекомендованих Міжнародною федерацією бухгалтерів для застосування в процесі аудиту фінансової звітності і незалежних аудиторських послуг подано у табл. 3.1.

МІЖНАРОДНІ СТАНДАРТИ АУДИТУ

Номер стандарту	Назва стандарту
100—199	Вступ
100	Передмова до МСА і супутніх робіт
110	Глосарій
120	Концептуальна основа міжнародних стандартів аудиту
200—299	Обов'язки
200	Мета і загальні принципи аудиту фінансової звітності
210	Умови домовленостей про аудит
220	Контроль якості аудиторської роботи
230	Документація
240	Шахрайство та помилки
250	Урахування законів та нормативних актів під час аудиту фінансової звітності
300—399	Планування
300	Планування
310	Знання бізнесу
320	Суттєвість в аудиті
400—499	Система внутрішнього контролю
400	Оцінка ризиків і система внутрішнього контролю
401	Аудит в умовах комп'ютерних інформаційних систем
402	Аудит суб'єктів, що користуються послугами обслуговуючих організацій
500—599	Аудиторські докази
500	Аудиторські докази
501	Аудиторські докази — додатковий розгляд особливих статей
510	Перша аудиторська перевірка — початкове сальдо
520	Аналітичні процедури
530	Аудиторська вибірка та інші процедури вибіркової перевірки
540	Аудит оцінних значень
550	Пов'язані сторони
560	Наступні події
570	Припущення про безперервність діяльності підприємства

Продовження табл. 3.1	
580	Заяви керівництва
600—699	Використання результатів роботи третіх осіб
600	Використання результатів роботи іншого аудитора
610	Вивчення роботи іншого аудитора
620	Використання роботи експерта
700—799	Аудиторські звіти та висновки
700	Аудиторський висновок
710	Зіставлення
720	Інформація в документах, які містять перевірену фінансову звітність
800—899	Спеціальні області аудиту
800	Звіт аудитора щодо спеціального аудиторського завдання
810	Перевірка прогнозованої фінансової інформації
900—999	Супутні послуги
910	Завдання з огляду фінансової інформації
920	Завдання щодо виконання узгоджених процедур
930	Завдання щодо підготовки фінансової інформації
1000—1100	Положення про міжнародну аудиторську практику
1000	Процедури міжбанківського підтвердження
1001	Середовище комп'ютерних інформаційних систем (КІС) — автономні комп'ютери
1002	Середовище КІС — інтерактивні комп'ютерні системи
1003	Середовище КІС — системи баз даних
1004	Взаємодія інспекторів з банківського нагляду і зовнішніх аудиторів
1005	Особливості аудиту малих підприємств
1006	Аудит міжнародних комерційних банків
1007	Контакти з керівництвом клієнта
1008	Оцінка ризиків і система внутрішнього контролю — характеристики КІС і пов'язані з ним питання
1009	Методи аудиту з використанням комп'ютерів
1010	Урахування екологічних питань при аудиті фінансової звітності
б/н	Припущення про безперервність діяльності підприємства
б/н	Надання інформації з питань аудиту особам, які відповідають за управління

Міжнародні стандарти аудиту не можуть врахувати всі національні особливості організації та практики аудиту різних країн. Це пов'язано головним чином з низкою об'єктивних і суб'єктивних обставин розвитку національних економік. Крім того, ряд провідних економічно розвинених країн має свої стандарти аудиту. У той же час при інтеграції будь-якої

держави у світову економіку і тим більше глобалізації ринків капіталу та цінних паперів не обійтися без єдиних для всіх учасників світового економічного розвитку вимог міжнародних стандартів аудиту (особливо за наявності в національних стандартах положень, які докорінно суперечать міжнародним стандартам) .

Таким чином, *міжнародні стандарти аудиту покликані регулювати єдність організації, порядку і оформлення процедур, а також результатів аудиторської діяльності в усьому світі. Однак вони не скасовують і не можуть скасувати існуючі в ряді країн національні положення.*

В Україні у 1993 – 1998 рр. діяли 7 тимчасових нормативів (стандартів) аудиту. Ці тимчасові нормативи використовувались до 1999 року.

З 01 січня 1999 року було запроваджене обов'язкове дотримання національних нормативів аудиту, які були затверджені рішенням Аудиторської палати України від 18 грудня 1998 року за № 73. Всього було розроблено і затверджено 32 національні нормативи аудиту, що врегульовували вимоги до аудиту, його мету, принципи договірних відносин із замовником, планування, інформаційне та методичне забезпечення перевірок, методику збирання та формулювання доказів, порядок складання аудиторських висновків і звітів, дотримання спеціальних умов проведення аудиту.

Але розвиток ринку в Україні, створення спільних підприємств та вихід підприємств нашої країни на світовий ринок вимагали змін в аудиторській діяльності. ННА вже перестали задовольняти вимогам аудиторів і аудиторських фірм. Крім того на нашому ринку аудиторських послуг діє велика кількість іноземних аудиторських фірм. Все це призвело до потреби змін в аудиторській діяльності, зокрема у стандартах аудиторської діяльності.

Аудиторська палата України рішенням від 18 квітня 2003 року № 122 затвердила Стандарти аудиту і етики Міжнародної федерації бухгалтерів (Міжнародні стандарти аудиту) як Національні стандарти аудиту та вони підлягають обов'язковому застосуванню суб'єктами аудиторської діяльності до фінансової звітності за 2003 рік і введенню їх в дію починаючи із 2004 року. Вони діяли до 2007 року.

Згідно із рішенням АПУ від 30.11.2006р. № 168/7 Міжнародні стандарти аудиту. Надання впевненості та етики видання 2006 р. є обов'язковими для застосування як Національні стандарти аудиту з 01.01.2007 р.

3. Суть та структура Міжнародних стандартів аудиту.

Метою Ради з Міжнародних стандартів аудиту та надання впевненості (РМСАНВ) – розробка міжнародних стандартів та інших офіційних документів, які були б визнані в усьому світі.

Стандарти РМСАНВ регулюють виконання завдань з аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг, які здійснюються відповідно до Міжнародних стандартів. Вони не мають переважної сили над національними законодавчими чи нормативними документами, які регулюють аудит історичних фінансових звітів або завдань з надання впевненості щодо іншої інформації у конкретній країні та яких необхідно дотримуватись відповідно до національних стандартів цієї країни. Якщо національні законодавчі чи нормативні документи відрізняються від стандартів РМСАНВ або суперечать ним у певному питанні, завдання, яке виконується відповідно до національних вимог, буде автоматично вважатись таким, що не відповідає стандартам РМСАНВ.

Міжнародні стандарти аудиту (МСА) слід застосовувати під час аудиту історичної фінансової інформації.

Міжнародні стандарти завдань з огляду (МСЗО) треба застосовувати під час огляду історичної фінансової інформації.

Міжнародні стандарти завдань з надання впевненості (МСЗНВ) треба застосовувати під час завдань з надання впевненості, що не є аудитами або оглядами історичної фінансової інформації.

Міжнародні стандарти супутніх послуг (МССП) треба застосовувати під час виконання завдань з підготовки фінансової інформації, завдань з виконання погоджених процедур та інших супутніх послуг, як зазначено РМСАНВ.

Міжнародні стандарти контролю якості (МСКЯ) слід застосовувати при наданні всіх послуг, на які поширюється дія Стандартів завдань РМСАНВ.

4. Міжнародна концептуальна основа завдань з надання впевненості.

Для опису елементів та цілей завдання з надання впевненості, слід посилатись на Концептуальну основу. Міжнародна концептуальна основа для завдань з надання впевненості, видана Радою з міжнародних стандартів аудиту та надання впевненості, описує елементи і цілі завдань з надання впевненості та визначає завдання, на які поширюються положення Міжнародних стандартів аудиту (МСА), Міжнародних стандартів із завдань з

огляду (МСЗО) та Міжнародних стандартів із завдань з надання впевненості (МСЗНВ).

Структуру Міжнародної концептуальної основи завдань з надання впевненості характеризує рисунок 3.2.

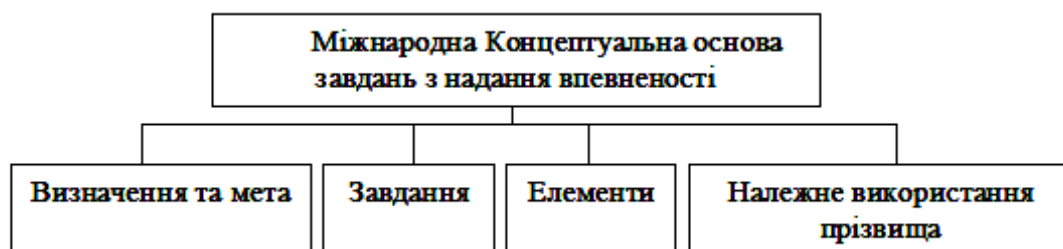


Рис. 3.2. Структура системи Міжнародної концептуальної основи завдань з надання впевненості

Міжнародною концептуальною основою описано:

- мету завдання;
- складові завдання з надання впевненості;
- зміст завдання, на який поширюється дія Міжнародних стандартів завдань з огляду (МСЗО), Міжнародних стандартів завдань з надання впевненості (МСЗНВ), Міжнародних стандартів аудиту (МСА);
- критерії для професійних аудиторів, інших осіб, Ради з Міжнародних стандартів аудиту та надання впевненості (РМСАНВ) при розробці МСЗНВ, МСЗО та МСА.

Основними складовими Міжнародної Концептуальної основи є:

- 1) предмет аудиту;
- 2) тристоронність відносин між аудитором, відповідальною стороною та користувачами;
- 3) обґрунтовані критерії;
- 4) відповідні докази;
- 5) висновок з надання впевненості, який за формою відповідає завданням щодо надання обґрунтованої з надання обмеженої впевненості.

Основними елементами цієї концептуальної основи є Міжнародні стандарти аудиту (МСА), Кодекс етики професійних бухгалтерів МФБ, Міжнародні стандарти освіти та Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку для державного сектору (МСБОДС).

5. Аудиторська етика

Професійна етика аудиторів — це комплекс правил поведінки в аудиторській роботі, якими регламентуються дії аудиторів, з одного боку, щоб не завдати шкоди клієнту або колегам по аудиторській роботі, а з іншого, — для забезпечення правдивості інформації про себе та чесної конкуренції на ринку аудиторських послуг.

Аудиторів необхідно дотримуватись Кодексу професійної етики, розробленої Міжнародною федерацією бухгалтерів.

Принципи аудиту поділяються на такі основні групи:

- 1) принципи професійної етики;
- 2) методологічні принципи;
- 3) правові;
- 4) організаційні.

Для досягнення цієї мети, аудитор зобов'язаний дотримуватись:

1. Принципів професійної етики:

Чесність. Аудитор повинен бути відвертим і чесним при виконанні своїх професійних обов'язків. Чесність передбачає не просто чесність, але й справедливе ведення справ та правдивість.

Об'єктивність. Об'єктивність висновків аудитора повинна ґрунтуватись на вдумливому дослідженні діяльності клієнта, використанні достовірних даних, застосуванні оптимальних методів їх аналізу і складання аудиторського висновку за результатами перевірок. Аудитор повинен бути справедливим і не допускати, щоб упередженість та інші чинники впливали на його об'єктивність. Аудитор повинен мати такий високий рівень професійних знань, щоб не викликати ніяких сумнівів у своїй компетентності. Аудитор повинен надавати послуги із врахуванням останніх змін у законодавстві, аудиторській практиці і техніці надання аудиторських послуг.

Конфіденційність. Він зобов'язаний зберігати виробничі і комерційні таємниці клієнтів, не поширювати конфіденційну інформацію, щоб не завдати шкоду клієнту. За розголошення таємниці аудитор несе відповідальність за законом і моральну відповідальність перед колегами. Принципу конфіденційності аудитор зобов'язаний дотримуватись скрізь і у всьому, за винятком випадків, коли йому надані особливі повноваження у розкритті інформації про діяльність клієнта. В аудиторській практиці є обставини, що зобов'язують аудитора розкрити інформацію про клієнта: у випадках, коли аудитор вірогідно і точно знає про факти вчинення особливо тяжких злочинів з боку клієнта та точно має на руках незаперечні докази таких злочинів як, державна зрада, порушення Конституції, шпигунство й

інших особливо тяжких злочинів, які караються відповідними статтями Кримінального кодексу України.

Незалежність. Це є головною рисою аудитора тому, що аудитор не є штатним працівником державного органу управління, він не підпорядкований іншим контрольно-ревізійним органам і політичним партіям чи громадським організаціям і не залежить від них. Думка аудитора з фінансових питань не має залежати від гонорару, який виплачується клієнтом. При виконанні будь – якого завдання аудитор має бути незалежним як реально, так і формально.

Професійна поведінка. Аудитор повинен створювати і підтримувати добру репутацію професії і утримуватись від будь – яких дій, що її дискредитують.

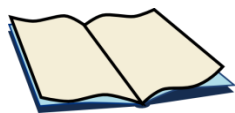
Технічні стандарти. Аудитор повинен надавати послуги відповідно до технічних і професійних стандартів, дотримуючись нормативних документів клієнта в тій мірі, в якій вони сумісні з вимогами порядності, об'єктивності і незалежності, при обов'язковому виконанні аудиторських стандартів.

2. Методологічні принципи – це аудиторський доказ, система обліку, внутрішній контроль, матеріальність, обґрунтованість оцінки значущості аудиторських свідчень, а також системи внутрішнього контролю; визначення критеріїв суттєвості і достовірності; дотримання методики аудиту; оцінки ризиків та вибору даних; повне інформування клієнта; відповідальність за виконану роботу.

3. Правові – розсудливість, відповідальність за чужі вчинки, відсутність привілейованої інформації.

4. Організаційні – планування, документування процесу аудиту, звітність за підсумками аудиту, взаємодія аудиторів, поінформованість клієнта.

Робота аудитора, проведена згідно з цими методологічними принципами, гарантовано відповідає основним вимогам перевірки господарської діяльності, однак якість аудиторської перевірки вимагає передусім неупередженості, професійної підготовки та ретельності у виконанні аудиторської роботи.



Практичний блок Практичне заняття 3

Міжнародні стандарти і концептуальні основи аудиту

Мета заняття:

- проаналізувати стандарти аудиту та їх види;
- закріпити знання щодо сутності, значення та застосування Міжнародних стандартів аудиту в Україні;
- сформулювати уявлення про міжнародну концептуальну основу завдань з надання впевненості;
- закріпити знання щодо аудиторської етики.
- виконати передбачені практичні завдання.

Запитання для перевірки знань

1. Розкрити сутність МСА.
2. Охарактеризуйте правове положення Міжнародних стандартів аудиту і їх застосування.
3. Яку мету має застосування Міжнародних стандартів аудиту в світі.
4. Хто виступає розробником загальноприйнятих стандартів аудиту.
5. Охарактеризувати етичні та методологічні стандарти аудиту.
6. Розкрити зміст кодексу професійної етики аудиторів.
7. Які стандарти аудиту діють в Україні.
8. Чи існують загальні принципи аудиторської перевірки за Міжнародними стандартами аудиту (МСА).
9. Які можуть бути застосовані до аудиторів стягнення за неналежне виконання професійних обов'язків.
10. Чи несе відповідальність аудитор за фінансові звітність, яку він перевіряв.
11. Які види відповідальності несе аудитор.
12. В чому може проявлятися неналежне виконання професійних обов'язків аудиторів.
13. Перед ким несе відповідальність аудитор за неналежне виконання професійних обов'язків.
14. Що являють собою стандарти і стандартизація аудиту.
15. Назвіть рівні стандартів аудиту.
16. Визначити сутність внутрішньофірмових стандартів аудиту.
17. Назвіть і охарактеризуйте основні етичні принципи аудиту.

18. Що означає принцип незалежності і які аспекти він має.
19. Назвіть і охарактеризуйте основні методологічні принципи аудиту.

Практичні завдання

1. Загальні стандарти вимагають наступного: аудиторська перевірка повинна виконуватись особою (особами), яка має необхідну академічну і технічну підготовку як аудитора; аудитор (аудитори) повинен бути неупередженим і незалежним від об'єкта перевірки; виконуючи процедури перевірки і готуючи аудиторські звіти, аудитори повинні відповідально ставитися до роботи, яку вони виконують. Сформулюйте письмово наслідки недотримання перелічених стандартів.

2. Незалежність аудитора має три аспекти: правова, етична та економічна. З'ясуйте, до якого аспекту відносяться наступні вимоги:

Вимоги до аудитора	Аспект незалежності		
	Правовий	Економічний	Етичний
1	2	3	4
Обмеження видів діяльності			
Обмеження видів послуг клієнту, що надаються одночасно			
Конфіденційність інформації			
Професійна компетентність			
Належне виконання професійних зобов'язань			
Індивідуальні відносини з робітниками та представниками клієнта			
Підвищення професійного рівня			
Відсутність фінансового інтересу у справах клієнта			

Зробіть висновки щодо розмежування незалежності.

3. Наведіть приклади порушення кожного з етичних принципів аудиту. Завдання виконайте у формі таблиці:

Етичні принципи	Приклади порушення етичних принципів
а) незалежність;	
б) чесність;	
в) об'єктивність;	
г) професійна компетентність та належна ретельність;	
г) конфіденційність;	
д) професійна поведінка;	
е) дотримання технічних стандартів.	

4. Які принципи професійної етики порушуються у наступних ситуаціях:

- аудитор погодився за винагороду виправити окремі помилки обліку і звітності до того, як буде складено аудиторський висновок;
- аудитор після складання аудиторського висновку отримав цінний подарунок від клієнта за своєчасне виконання своїх зобов'язань;
- аудитор розповів своєму колезі про зловживання, які він викрив на фірмі, де йому довелося проводити аудит, з метою передачі свого професійного досвіду;
- аудитор відмовив у проведенні аудиту фірмі, керівництво якої, на думку аудитора, поставилось до нього неповажно;
- аудитор під час відпустки познайомився з керівником підприємства, який запросив його провести перевірку з метою встановлення довіри до головного бухгалтера, на що і погодився аудитор.

Тестові завдання

Дати відповіді на тестові завдання (правильною є тільки одна відповідь).

1. Що визначають аудиторські стандарти:

- а) загальний підхід до визначення та проведення аудиту, масштаб аудиторської перевірки;
- б) активізація роботи, статистичні розрахунки;
- в) види звітів аудиторів, питання методології;
- г) нема правильної відповіді.

2. Огляд фінансових звітів здійснюється у відповідності до:

- а) МСА 800;
- б) МСЗО 2400;
- в) МСЗНВ 3000;
- г) МСА 700.

3. В чому полягає значення стандартів:

- а) забезпечувати високу якість аудиторської перевірки, допомагати клієнтам зрозуміти процес аудиторської перевірки;
- б) забезпечувати зв'язок окремих елементів аудиторського процесу, обмежувати контроль з боку держави;
- в) забезпечувати особисту безпеку аудитора; забезпечувати діяльність аудитора;
- г) нема правильної відповіді.

4. Хто займається розробкою професійних вимог на міжнародному рівні:

- а) Міжнародна Федерація бухгалтерів;
- б) Аудиторська палата України;
- в) Міжнародний союз аудиторів.
- г) нема правильної відповіді.

5. Яка мета міжнародних аудиторських стандартів:

- а) сприяють розвитку аудиту в тих країнах, де рівень професіоналізму нижчий за загальносвітовий;
- б) уніфікація підходу до аудиту в міжнародному масштабі;
- в) правильної відповіді немає;
- г) нема правильної відповіді.

6. Аудит історичної фінансової інформації – це завдання з надання:

- а) високого рівня впевненості;
- б) середнього рівня впевненості;
- в) низького рівня впевненості;
- г) свій варіант відповіді;

7. Міжнародні стандарти проведення аудиту включають:

- а) стандарти проведення аудиту та норми аудиту;
- б) стандарти проведення супутніх послуг та внутрішньофірмових стандартів;
- в) стандарти проведення аудиту.
- г) нема правильної відповіді.

8. До огляду фінансових звітів відносять:

- а) стандарти проведення аудиту;
- б) стандарти із надання супутніх послуг;
- в) правильної відповіді немає;
- г) нема правильної відповіді.

9. Якими повинні бути аудиторські стандарти:

- а) короткими та лаконічними;
- б) докладними та обставинними;
- в) правильної відповіді немає;
- г) нема правильної відповіді.

10. Перевірку прогнозової фінансової інформації регулює:

- а) МСА 800;
- б) МСЗО 2400;
- в) МСЗНВ 3400;
- г) МСЗНВ 3000.

11. Приклад прогнозової інформації у вигляді окремих показників:

- а) прогнозний баланс;
- б) прогнозний звіт про фінансові результати;
- в) прогнозний звіт про власний капітал;
- г) оцінка впровадження нового продукту.

12. Довіра до служби внутрішнього контролю забезпечується наступними параметрами:

- а) професіоналізмом внутрішніх аудиторів;
- б) доступністю і впевненістю доказів;
- в) повнотою розкриття інформації;
- г) усе перелічене.

13. До фундаментальних принципів Кодексу етики не відносяться:

- а) чесність і об'єктивність;
- б) зрозумілість та достовірність;
- в) професійна компетентність;
- г) конфіденційність та професійна поведінка.

14. До супутніх послуг не відносяться:

- а) завдання з виконання погоджених процедур;
- б) завдання з підготовки фінансової звітності;
- в) огляд історичної фінансової звітності;
- г) власний варіант відповіді.

15. Внутрішній контроль використовує:

- а) тільки власні методичні прийоми аудиту;
- б) тільки загальнонаукові прийоми;
- в) А і Б;
- г) тільки економіко-математичні методи.

16. До факторів середовища контролю не входять:

- А) діяльність керівництва;
- Б) політика і методи керівництва;
- В) перевірка арифметичної точності записів;
- Г) організаційна структура підприємства.

17. Згідно з Міжнародними стандартами аудиту, критерій «повнота» означає:

- а) актив або зобов'язання існує на визначену дату;

- б) не існує не облікованих активів, зобов'язань, подій господарської діяльності;
- в) стаття розкривається, класифікується і характеризується відповідно до застосованих основ фінансової звітності;
- г) стаття розкривається відповідно до вимог керівництва підприємства.

18. Згідно з Міжнародними стандартами аудиту, критерій «представлення і розкриття» означає:

- а) актив або зобов'язання існує на визначену дату;
- б) не існує не облікованих активів, зобов'язань, подій господарської діяльності;
- в) стаття розкривається, класифікується і характеризується відповідно до застосованих основ фінансової звітності;
- г) стаття розкривається відповідно до вимог керівництва підприємства.

19. Яка організація розробляє Міжнародні стандарти аудиту:

- а) Міжнародна федерація бухгалтерів;
- б) Комітет міжнародної аудиторської практики;
- в) АПУ;
- г) Міністерство фінансів.

20. Яка кількість аудиторських міжнародних стандартів існує в аудиторській діяльності:

- а) 15;
- б) 20;
- в) 29;
- г) всі відповіді неправильні.

21. В якому році були розроблені перші професійні стандарти аудиту на Україні:

- а) 1992;
- б) 1994;
- в) 1995;
- г) нема правильної відповіді.

22. Аудиторські фірми згідно МСА мають право:

- а) залучати на договірній основі до аудиторської перевірки аудиторів, працюючих самостійно;
- б) вилучати первинні документи і облікові реєстри по фактах виявлених порушень або зловживань;
- в) вимагати від керівництва клієнта звільнення з посади осіб, винних у виявлених зловживаннях;
- г) повідомляти державну податкову адміністрацію про всі факти виявлених порушень або зловживань.

23. Аудиторські фірми згідно з МСА мають право:

- а) відмовитись від надання аудиторського висновку у випадку обмеження аудиту з боку клієнта;
- б) вилучати первинні документи і облікові регістри по фактах виявлених порушень або зловживань;
- в) вимагати від керівництва клієнта звільнення з посади осіб, винних у виявлених зловживаннях;
- г) повідомляти державну податкову адміністрацію про всі факти виявлених порушень або зловживань.

24. Міжнародні стандарти аудиту визначають:

- а) стратегію аудиторської перевірки;
- б) загальні вимоги до аудиту;
- в) масштаб аудиторської перевірки;
- г) етику аудиту.

25. До принципів, що регулюють аудит відносять:

- а) організаційні принципи, принципи професійної етики, принципи незалежності;
- б) принципи професійної етики, методологічні принципи;
- в) методологічні принципи, принципи професійної компетентності;
- г) нема правильної відповіді.

26. Принципи конфіденційності інформації означає:

- а) збереження таємниці всієї без винятку інформації, отриманої в процесі проведення аудиту;
- б) неупередженість аудиторського висновку щодо клієнта чи інших зацікавлених осіб;
- в) відсутність майнової зацікавленості на підприємстві, яке перевіряють;
- г) нема правильної відповіді.

Дайте відповідь на запитання, проставляючи у рядок: «Так» – «+» «Ні» – «-».

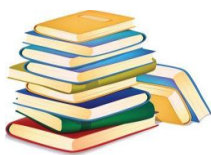
- 1) Міжнародні стандарти аудиту розроблені і затверджені Міжнародною Федерацією бухгалтерів.
- 2) Рівень системи нормативного регулювання аудиторської діяльності визначається стандартами.
- 3) Обсяг аудиту містить інформацію, необхідну для оцінки фінансової звітності.
- 4) Етика визначає основні правила професійного аудитора.

- 5) Очевидність аудиту - отримання необхідних показників ефективності бухгалтерського обліку і контролю господарських операцій згідно з контрольними тестами.
- 6) Отримані аудитором в ході перевірки дані повинні бути достовірними і достатніми для обґрунтування висновків з питань дослідження аудиту.
- 7) Право тлумачення окремих правил Кодексу професійної етики аудиторів України належить Спілці аудиторів України.
- 8) Авторське право на Кодекс професійної етики аудиторів України належить Аудиторській палаті України.
- 9) Під час проведення операційної перевірки аудитор зобов'язаний провести процедури перевірки з окремих питань, про які він домовився з клієнтом.
- 10) Завданням оглядової перевірки фінансової звітності є надання аудиторіві можливості встановити негативні факти, котрі приводять його до висновку, що інформація, отримана на підставі прийнятої облікової політики, неправдиво представляється (негативна думка).



Завдання для індивідуальної роботи

1. Навести практичні приклади принципів аудиту, розкрити їх зміст, навести можливі наслідки їх недотримання.
2. Підготувати презентацію «Міжнародні стандарти і концептуальні основи аудиту».



Література для вивчення матеріалу

Основна:

1. Закон України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» від 21 грудня 2017 р. № 2258 – VIII.
2. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг : видання 2010 року, частина 1 / Пер. з англ. : Ольховікова О.Л., Селезньов О.В., Зеніна О.О., Гик О.В. Біндер С.Г.
3. Про порядок застосування в Україні Стандартів аудиту та етики Міжнародної федерації бухгалтерів: Рішення Аудиторської палати України від 18.04.2003 р. № 122/2.

4. Положення з національної практики контролю якості 1 “Організація аудиторськими фірмами та аудиторами системи контролю якості аудиторських послуг” (ПНПКЯ 1) затверджене рішенням АПУ від 27.09.2007 №184/4 зі змінами згідно рішення АПУ 30.06.2011 № 232/9.
5. Баранова А.О. Аудит : [навч. посібник] / А.О. Баранова. – Х.: ХДУХТ, 2017. – 246 с.
6. Бутинець Ф.Ф. Аудит: [підручник для студентів спеціальності Облік і аудит]./ Ф.Ф. Бутинець – Житомир: ПП „Рута”, 2006. – 478с.
7. Верига Ю. А. Бухгалтерський облік і аудит : Термінологічний українсько-російсько-англійський словник / Ю. А. Верига. – К. : ЦУЛ, 2012. – 292 с.
8. Виноградова М. О. Аудит : [навч. посібник] / М. О. Виноградова. – К. : ЦУЛ, 2014. – 500 с.
9. Гордієнко Н.І. Аудит, організація і методика: [навч. посіб.] /. Гордієнко Н.І., Харламова О.В., Карпенко М.Ю. - Х.: ХНАМГ, 2007.- 486с.
10. Гончарук С.М. Аудит : [навчально-методичний посібник] / Гончарук С.М., Долбнєва Д.В. – Львів : Ліга-Прес, 2015.– 338 с.

Додаткова (для поглибленого вивчення теми):

1. Гончарук Я. А. Аудит : навч. посібник / Я. А. Гончарук, В.С. Рудницький. – Київ : «Знання», 2007. – 784 с.
2. Михайлова Т. П. Міжнародний облік і аудит / Михайлова Т. П. – Донецьк : ДонДУЕТ, 2006. – 78 с.
3. Пилипенко І. І. Стандарти аудиту та етики: навч. посіб. / І. І. Пилипенко, О. Ю. Редько. – К. : ДП Інформаційно-аналітичне агентство, 2007. – 277с.
4. Харламова О. В. Конспект лекцій у схемах з курсу «Аудит» (для студентів 3 курсу денної і 4 курсу заочної форм навчання спеціальностей 6.050100 – «Економіка підприємств», «Облік і аудит» напряму 0501 – «Економіка і підприємництво» і 6.050200 – «Менеджмент організацій» напряму 0502 – «Менеджмент»). /Авт. Харламова О. В. – Харків : ХНАМГ, 2008. – 54 с.
5. Бралатан В. П. Розвиток аудиторської діяльності в Україні із запровадженням міжнародних стандартів аудиту / В. П. Бралатан, Л. Г. Михальчишина // Облік і фінанси АПК : [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://magazine.faaf.org.ua/content/view/1344/35/>.

6. Пшенична А.Ж. Аудит: [навч. посібник] / Пшенична А.Ж. – К.: «Центр учбової літератури», 2018. – 320 с.
7. Рядська В.В. Аудит: [навч. посібник] / В.В. Рядська, Я.В. Петраков. – К.: «Центр учбової літератури», 2018. – 416 с.

Інформаційні ресурси

<http://www.rada.gov.ua/> - веб-сайт Верховної Ради України.
<http://www.apu.com.ua/> - веб-сайт Аудиторської палати України.
<http://www.spilka-audit.org.ua/> - веб-сайт Спілки аудиторів України.
<http://auditorukr.com.ua/> - веб-сайт Журналу «Аудитор України».
<http://n-auditor.com.ua/ru/> - веб-сайт Журналу «Незалежний аудитор».
<http://www.auditor-mag.ru/> - веб-сайт Журналу «Аудитор».
<http://www.nbuv.gov.ua/> – Національна бібліотека України ім. В.І.Вернадського.
<http://www.nbuv.gov.ua/portal/libukr.html> – Бібліотеки та науково-інформаційні центри України.
<http://www.library.lviv.ua/> – Львівська національна наукова бібліотека України ім. В. Стефаника.
сайт Органу суспільного нагляду за аудиторською діяльністю:
<https://www.apu.com.ua/>

Тема 4. Мета та якість аудиту. Предмет, методи та об'єкти аудиту

Міжпредметні зв'язки базуються на знанні дисциплін: вступ до фаху, бухгалтерський облік, фінанси.

Мета лекції – сформувати систему знань про мету аудиту його якість, предмет, методи та об'єкти аудиту.

Питання до теми

- 1. Постулати аудиту.**
- 2. Мета і задачі аудиту.**
- 3. Предмет аудиторської діяльності.**
- 4. Об'єкти аудиторської діяльності.**
- 5. Методи і методичні прийоми аудиторської діяльності.**

Ключові поняття: постулат, аудит фінансової звітності, аудиторські послуги, аудиторська діяльність

1. Постулати аудиту

Постулат – це положення, що сприймається як істина доти, доки не доказане інше. Постулати лежать в основі наук і наукових дисциплін. Вони повинні бути очевидними, навіть коли їх істинність не може бути доведена безумовно. Очевидно, що в частині аудиту, особливо його практичних наслідків, роль постулатів величезна, і розуміння їх необхідності виникло у західних аудиторів давно. Два видатних дослідники Р.К. Маутц і Х.А.Шараф в 1961р. сформулювали вісім постулатів аудиту. У 1982р. Т.А. Лі і Д.К.Робертсон запропонували доповнити їх ще двома. Однак у західних підручниках з аудиту перевага віддається Маутцу і Шарафу.

Розглянемо постулати які наведені у англо-американській літературі.

1. Звітність повинна бути перевірена. Аудитор не може зробити висновок, якщо йому не були надані усі необхідні документи або були виявлені серйозні перекручення звітності. Мета постулату: натиснути на аудитора, заставити його бути максимально вимогливим, а клієнтів – краще розуміти умови аудиторської роботи.

2. Не потрібно допускати конфлікту інтересів між аудитором і адміністрацією. Цей постулат повинен створити довіру і взаємну підтримку між перевіряючими та тими, кого перевіряють. В його основі лежить ідея Ж.Ж. Руссо по початкову доброту і незіпсованість людської природи. Однак цей постулат буде нездатним, коли клієнт свідомо порушує вимоги діючого законодавства, робить спроби обдурити аудиторів, кредиторів і акціонерів. Ця неспроможність зростає, коли аудитор і адміністрація по-різному трактують вимоги нормативних документів.

3.Фінансова звітність і підтверджуючі її документи вільні від неточностей і таємниць. Сутність цього постулату в перекладанні відповідальності аудитора цілком на його клієнта, згідно з припущенням, що вся надана для перевірки документація складена правильно, а коли в ній все - таки знаходяться неточності і таємниці, то клієнт пішов на свідомий обман аудитора і третіх осіб (акціонерів, кредиторів, податкової інспекції).

4. Об'єктивність звітних даних прямо пропорційна ефективності внутрішнього контролю. Чим краще, ефективніше організований внутрішній контроль на фірмі клієнта, тим об'єктивніші його облік і звітні дані, а аудитору буде менше роботи.

5. Звітність повинна бути складена відповідно до стандартів. Це необхідно для забезпечення порівнянності у роботі аудиторів. Однак стандарти не охоплюють усієї діяльності клієнта і не всі розбіжності можуть розглядатися як заслуговуючи на увагу для аудиторів. У зв'язку з цим цей постулат в значній мірі має декларативний характер.

6. Аудиторська перевірка не може бути останньою. Тобто після проведеної перевірки через деякий час, у наступному звітному періоді буде як мінімум ще одна. Аудитор, проводячи перевірку, повинен пам'ятати, одержані ним дані можуть бути предметом вивчення у наступній перевірці і потрібно зробити так, щоб ці дані були правильними і їх не можна було піддати критиці.

7. Думка аудитора залежить тільки від його компетенції. Цей постулат часто ставлять під сумнів, тому що вважається, що аудиторські фірми одержуючи гроші від того, кого перевіряють не можуть бути незалежними. Аудитору заплатили, а він викриває недоліки. Це велика психологічна проблема, яка затримує розвиток аудиту. Існують і більш тонкі форми, що підривають незалежність аудиторських висновків. Це проведення консультацій. Аудитор, який здійснив консультацію, вже зв'язаний у подальшому при формуванні аудиторського висновку.

8. Професійні обов'язки аудиторів повинні відповідати їх посадовому статусу. Це просто добре побажання, а не очевидна істина. Дуже часто незначна людина займає високу посаду, а людина знаюча не може висунутися.

9. Коли звітна інформація протягом року не була піддана незалежній перевірці, то вона не заслуговує довіри. Це по суті парафраза першого постулату і не потребує пояснення.

10. Корисність звітних даних прямо пропорційна ступеню їх перевіреності. Зміст постулату полягає в тому, що чим більше перевіряють звіт, тим корисніша інформація, якою користуються спеціалісти.

Розглянувши наведені постулати, можна зробити висновок, що вони безумовно потрібні для практичної роботи аудиторів; постулати якими користуються західні аудитори, не можна однозначно використовувати у практиці вітчизняних аудиторських фірм.

2. Мета і задачі аудиту.

За формою і метою здійснення розрізняють аудит **зовнішній (незалежний) і внутрішній (залежний, тобто підлеглий тій фірмі, в якій він проводиться).**

Мета і завдання зовнішнього аудиту відрізняються від контролю на державних підприємствах. Тут головним є забезпечення збереження державної власності, економне використання ресурсів, виконання планових завдань, правильність ведення обліку, складання звітності та ін. Метою і завданням зовнішнього аудиту є підтвердження правильності звітності, обліку, оцінка відповідності внутрішнього контролю (аудиту) обліковій

політиці, меті діяльності підприємства і т.д. На перших етапах розвитку зовнішній аудит зводиться до підтвердження звітності. Розвиваючись, зовнішній аудит став спиратися на внутрішній, використовувати його результати. У час, що звільняється, аудитори надають клієнтам супутні послуги, спираючись на результати внутрішнього аудиту.

Зовнішній аудит тих фірм, де є і внутрішній, з точки зору їх мети і завдань слід розглядати як єдине ціле.

Необхідно орієнтуватися на внутрішній аудит і організувати його на великих підприємствах відповідно до кращих світових зразків, оскільки саме такий аудит визначає ефективність роботи підприємства і результати зовнішнього аудиту.

Внутрішній аудит здійснюється у великих акціонерних товариствах, корпораціях. Організаційно це, як правило, комітет аудиторів при раді директорів (пораді правління).

За масштабами роботи внутрішній аудит поділяють на:

- загальний з усіх питань аудиту фірми (компанії) загалом;
- локальний - в окремих напрямках аудиту (технології, бухгалтерського обліку).

Внутрішній аудит відповідно до міжнародного нормативу «Використання результатів роботи внутрішнього аудитора» (липень 1982 р.) здійснюється у таких напрямках:

- аналіз системи обліку і внутрішнього контролю;
- вивчення бухгалтерської (фінансової) і операційної інформації (по окремих статтях витрат, залишків на бухгалтерських рахунках та ін.);
- вивчення економічності і ефективності управлінських рішень на різних рівнях господарювання;
- аналіз адекватності політики в сфері менеджменту;
- оцінка якості інформації;
- розробка проектів управлінських рішень;
- проведення стратегічного аналізу;
- розробка фінансових прогнозів.

Зовнішній аудит користується послугами і контролює внутрішніх аудиторів.

Таким чином, першочерговим завданням великих національних підприємств є формування внутрішнього аудиту.

Зовнішній аудит може бути добровільним (за бажанням підприємств-клієнтів) і обов'язковим (відповідно до законодавчих актів).

3. Предмет аудиторської діяльності

Аудит фінансової звітності - аудиторська послуга з перевірки даних бухгалтерського обліку і показників фінансової звітності та/або консолідованої фінансової звітності юридичної особи або представництва іноземного суб'єкта господарювання, або іншого суб'єкта, який подає фінансову звітність та консолідовану фінансову звітність групи, з метою висловлення незалежної думки аудитора про її відповідність в усіх суттєвих аспектах вимогам національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку, міжнародних стандартів фінансової звітності або іншим вимогам.

Підтвердження аудитором звітності є обов'язковою умовою взаємовідносин підприємств з податковою системою, акціонерами, іншими контрагентами. Реальність звітності - основний, традиційний об'єкт аудиту.

Сфера аудиторської діяльності в сучасній практиці істотно розширилася за рахунок аудиторських послуг. Головна увага приділяється підвищенню ефективності системи управління підприємством і передусім системи внутрішнього контролю.

Аудиторські фірми виконують такі роботи:

- перевірку достовірності бухгалтерської звітності, законності і доцільності вироблених господарських операцій, стану системи бухгалтерського обліку;
- аналіз фінансово-господарської діяльності, розробку пропозицій щодо підвищення її ефективності;
- консультування з питань податків, постановки бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю, вдосконалення організаційних форм і методів управління, а також інформаційної технології;
- оцінку майна підприємств у зв'язку з приватизацією і для інших цілей;
- захист фінансових інтересів клієнта;
- наукові дослідження і проектування в організації і методів обліку, контролю, структур і технології управління;
- створення і пов'язаного з створенням нових і реорганізацією діючих підприємств.

Результатом аудиту можуть бути висновки про :

- реальність статей балансу, фінансове становище, достовірність бухгалтерського обліку, законність і доцільність господарських операцій;
- можливий стан об'єктів у майбутньому;
- прогнозні економічні показники, якісні характеристики організаційної структури управління у системі обліку і контролю, які є результатом досліджень або проектних розробок.

Таким чином, можна зробити висновок, що предметом аудиторської

діяльності є стан економічних, організаційних, інформаційних і інших характеристик системи, що знаходяться у сфері аудиторської оцінки.

Предмет аудиту і аудиторських послуг (супутніх робіт) як складових аудиторської діяльності має багато спільного з предметом економічного аналізу і ревізії.

Велике значення має вивчення діяльності підприємства з точки зору ефективності використання ресурсів, зниження собівартості продукції, підвищення її якості, продуктивності праці, прибутку, рентабельності, що є предметом аналізу.

Предмет ревізії - це ті ж процеси і явища, але вони оцінюються з точки зору законності і доцільності. Тому ревізія полягає у документальній перевірці господарських операцій, зіставленні фактичних матеріальних запасів і інших цінностей з показниками бухгалтерського обліку у зустрічній перевірці операцій.

Разом з тим предмет аналізу, ревізії і аудиторської діяльності має істотні відмінності, що свідчить про самостійне існування предмета аудиту. Головна відмінність полягає в тому, що аудит виходить за межі аналізу і ревізії. Оподаткування, оцінка майна, ефективність систем управління не є предметом аналізу і ревізії.

4. Об'єкти аудиторської діяльності

Об'єкти аудиторської діяльності поділяють на такі основні групи:

ресурси:

- засоби праці - будови, обладнання та ін.;
- предмети праці - сировина, матеріали, напівфабрикати, запчастини, енергоносії; трудові ресурси; фінансові ресурси; нематеріальні активи;

господарські процеси:

- економічні процеси впровадження нової техніки, забезпечення робочою силою, технології; матеріально-технічне постачання; технічне, енергетичне і господарське обслуговування; основне і допоміжне виробництво; збут продукції, робіт і послуг; забезпечення фінансовими ресурсами;

економічні результати діяльності:

- обсяг виробництва, фондівдача, продуктивність праці, собівартість продукції, прибуток, рентабельність;

організаційні форми управління:

- організаційна структура виробництва і апарату управління;

методи управління:

- системи стимулювання, внутрігосподарський госпрозрахунок;

функції управління:

планування (у тому числі нормування), облік, контроль, економічний аналіз, регулювання, стимулювання.

5. Методи і методичні прийоми аудиторської діяльності.

У межах загального діалектичного методу є дедуктивні та індуктивні методи. У першому випадку об'єкт спочатку вивчають, виходячи із загальних положень, інтересів системи вищого рівня, і лише після цього приступають до його властивостей і інших характеристик, що визначають місце об'єкта в цілісній системі, його складність, цілі функціонування, стан, інші особливості. Отже, дедукція - це методичний прийом, що дозволяє робити висновки, поступово переходячи від загальних законів, положень і понять до приватних, навіть одиничних.

Згідно з індуктивним методом об'єкт вивчають, поступово переходячи від приватного до загального. Загальні положення при цьому засновуються на численних спостереженнях, локальних висновках, узагальненнях. У аудиті важливе значення мають обидва методи.

При розгляді аудиторських завдань значну роль відіграє також індуктивний метод. В економічному аналізі діяльності підприємства він дозволяє з самого початку зосередити увагу на окремих групах процесів, особливо на вразливих місцях.

Для оцінки окремих господарських операцій, рішення різних локальних завдань використовують переважно індуктивний метод, що пояснюється характером, розміром об'єктів і деякими іншими причинами.

Дедукція та індукція загальні методичні прийоми.

Велику кількість різних прийомів, що використовуються при аудиті, можна об'єднати в три групи: **визначення стану об'єктів в натуральному вигляді, зіставлення, оцінка.**

До першої групи належать: огляд, перерахунок, зважування, вимірювання, що дозволяє визначати кількісний стан об'єкта, лабораторний аналіз, метою якого є визначення кількісного стану об'єкта.

Перевірка аудитором фактичної наявності окремих найменувань або всіх матеріалів дозволяє не тільки пересвідчитися в наявності, але і визначити стан обліку в місцях зберігання, порядок складання прибутково-витратних документів.

Друга група прийомів дозволяє зіставляти такі показники:

- фактична наявність основних засобів виробництва, матеріальних ресурсів, продукції з реальними потребами і нормативами;
- кількість фактично використаних у виробництві сировини і матеріалів

за діючими нормами;

- дані бухгалтерських документів з інформацією, що міститься в не бухгалтерських документах підприємства (пропусках, путівках і ін.);

- показники бухгалтерських документів підприємства, що перевіряється з відповідними документами інших підприємств, що до конкретних господарських операцій;

- результати контрольних вимірювань і запуску матеріалів у виробництво з обсягом робіт і аналогічними партіями матеріалів, зафіксованих у відповідних документах;

- фактичні показники фінансово-господарської діяльності з прогностичними, відповідними даними минулих періодів, показниками аналогічних підприємств;

- господарські операції, зміст яких фіксується в бухгалтерських документах, з відповідними положеннями законодавства і інших нормативних документів;

- діючі на підприємстві системи управління і їх окремі підсистеми (структури, функції, методи і ін.) з вітчизняними і зарубіжними аналогами.

Зіставлення дозволяє визначити відхилення дійсного стану об'єктів, що вивчаються, від норм і нормативів, прогностичних показників, багатьох інших правил, відповідно до яких вони повинні функціонувати.

Третя група прийомів пов'язана з оцінкою минулого, справжнього і майбутнього стану об'єктів аудиту. Вони є логічним завершенням процесу зіставлення. Оцінюються стан ресурсів, доцільність і законність господарських операцій, достовірність економічної інформації, що виходить за межі підприємства, в тому числі бухгалтерської звітності, цілеспрямованість організаційних структур, методів і функцій управління, тобто оцінюється стан усіх об'єктів, щодо яких застосовуються обидва попередніх прийоми.

Визначення реального стану об'єктів в натуральному вираженні, їх зіставлення і оцінка є методами аудиту.

З цією метою широко використовують прийоми статистики і аналізу господарської діяльності угруповання, індекси, ланцюгові підстановки, балансовий і ін. У розв'язанні проблем управління мають значення системний аналіз, програмно-цільовий підхід, метод експертних оцінок і т.д. У багатьох напрямках аудиторської діяльності досягають цілі за допомогою економіко-математичних методів. Однак всі ці прийоми і методи не власне аудиторські, вони торкаються усіх галузей знань.

Кожна господарська операція оформляється відповідними документами, на підставі їх також робляться записи в регістрах синтетичного і

аналітичного обліку. На основі регістрів бухгалтерського обліку складаються бухгалтерський баланс і звітність. Тому аудитори і ревізори для оцінки достовірності довершених господарських операцій, передусім, вдаються до використання методичних прийомів перевірки документів і записів у регістрах бухгалтерського обліку.

Без використання методичних прийомів перевірки первинної документації, зроблених записів в облікових регістрах і бухгалтерській звітності, ніяка аудиторська і ревізійна діяльність неможлива.

Залежності від змісту контролю і стану бухгалтерського обліку, для оцінки довершених господарських операцій використовуються різні за змістом методичні прийоми перевірки документів. Серед них можна виділити формальну, арифметичну, експертну, логічну, економічну, нормативно-правову, зустрічну перевірку документів, контрольну звірку, зворотну калькуляцію (зворотний рахунок), оцінку документів за даними кореспондуючих рахунків, аналітичну (рахункову) перевірку звітності і балансів, порівняння та ін.

Формальна перевірка документа передбачає перевірку дотримання діючих форм документів, послідовності, повноту і правильність заповнення реквізитів документів, дотримання порядкової нумерації і наявності відповідних підписів в документах.

Арифметична перевірка документів включає правильність проставлених цін у документі, приведених накидок, націнок, знижок, вироблених обчислень і таксувань, підрахунок підсумків і інших арифметичних дій, що виконуються при оформленні і обробці документа.

Експертна перевірка доповнює формальну і арифметичну і спрямована на виявлення підрбок у документах. Зустрічаються різні підробки: дописка тексту, букв, цифр, закреслення, часткове або повне видалення написаного тексту, цифрових записів, підроблення підписів і т. п. Вони можуть бути виявлені при уважному огляді документа. Зазвичай доброякісний документ має однаковий колір паперу, друкарський текст або чорнило, каліграфію листа або шрифт букв, стійкі цифри і букви.

Одержані документи підлягають глибокому вивченню. Для цих цілей використовують інші прийоми перевірки документів (логічну і зустрічну перевірку), що дозволить отримати додаткові докази про підробку документа. Такі документи доцільно направляти в спеціальні лабораторії на криміналістичну експертизу. Її висновок використовується для безперечного доказу довершених зловживань.

При логічній перевірці шляхом зіставлення господарської операції, відображених в документі, з різними взаємопов'язаними показниками,

подіями, явищами, визначається, чи була об'єктивна можливість її виникнення.

Наприклад, наведені в накладній дані про масу і об'єм вантажу зіставляються з вантажопідйомністю або об'ємом автомобіля, на якому перевозився вантаж, місткість тари, вказаної в накладній; кількість якої-небудь сировини або матеріалу, зафіксованої в інвентаризаційному описі, з розміром площі, на якій він міг зберігатися, місткістю цистерн, бочок; кількість випущеної готової продукції - виробничою потужністю обладнання, цеху, комбінату.

Логічна перевірка у взаємозв'язку з іншими методичними прийомами перевірки документів дозволяє виявити приховання розкрадання, приписки виконаного обсягу робіт і інші зловживання.

При **нормативно-правовій перевірці** встановлюється відповідність довершеної операції діючим правилам, вимогам статуту або засновницького документа, законам, чи немає відхилень від затверджених норм, кошторисів, лімітів і т. п. За їх наявності складаються розрахунки і аналітичні таблиці, з'ясовуються наслідки і винні особи, визначається збиток, заподіяний неправомірними діями працівників підприємства.

При **економічній перевірці** з'ясовуються економічна доцільність довершеної операції, обґрунтованість операції джерелами фінансування, плановими розрахунками, вивчаються отримані результати від даної операції або її вплив на кінцевий фінансовий результат (прибуток).

Сутність зустрічної перевірки полягає у вивченні достовірності операцій шляхом зіставлення документів і записів в облікових регістрах, що відносяться до тих самих взаємопов'язаних операцій.

Звичайно документи складаються в двох і більше примірниках, а окремі операції оформляються додатковими документами. Такі документи знаходяться при звітах (реєстрах) різних матеріально відповідальних працівників. Багато разів можуть повторюватися і записи в облікових регістрах бухгалтерського обліку. Усе це відкриває великі можливості для зустрічної перевірки документа, що вивчається, і уточнення достовірності довершеної операції.

При **контрольному звіренні** залишок на початок періоду, що перевіряється разом з приходом, яким документується, повинен бути рівний витраті, котра документується, разом із залишком на кінець періоду, що перевіряється. Початкові і кінцеві залишки зазвичай базуються на даних інвентаризаційних описів.

Контрольне звірення застосовується переважно там, де ведеться облік матеріальних цінностей по найменуваннях без вказівки сорту, марок, номерів

і інших ознак, що мають особливу ціну, при занедбаності аналітичного обліку по окремих сортах, марках, номерах матеріальних цінностей і у всіх випадках, коли окремі підприємства вдаються до сумарного обліку матеріальних цінностей.

Контрольне звірення знаходить широке застосування для перевірки правильності оприбуткування і списання у витрати окремих сортів матеріальних цінностей, достовірності аналітичного обліку.

Зворотна калькуляція (зворотний рахунок) використовується для перевірки розміру необґрунтованого списання сировини на виробництво при випуску певного виду готових виробів. Суть цього методичного прийому полягає в тому, що по фактичному випуску готових виробів обчислюється витрата сировини відповідно до встановлених норм за міжінвентаризаційний період, який зіставляється з фактично виробленими списаннями сировини по первинних документах за цей же час. Унаслідок цього встановлюють факти незаконного списання сировини і матеріалів на виробництво.

Інколи виникає необхідність перевірки правильності списання сировини, матеріалів по випуску готових виробів у зв'язку з уточненими нормами витрат за висновком спеціальної експертизи про дійсні витрати сировини і матеріалів. У цьому випадку фактично випущена кількість виробів за період, що вивчається, множиться на різницю між фактично списаною сировиною на одиницю виробу і реальними нормами, згідно з висновком спеціальної експертизи.

При застосуванні перевірки документів за даними кореспондуючих рахунків можна виявити документи, за якими довершені незаконні, недоцільні операції і в ряді випадків розкрити зловживання. Це може виражатися в невірній кореспонденції рахунків, невідповідності записів у регістрах бухгалтерського обліку доданим документам, відсутності бухгалтерських проводок, згортанні сальдо по окремих рахунках, повторенні кореспонденції в однакових сумах по тому самому документу, в необґрунтованих документами сторнувальних і додаткових записах на рахунках бухгалтерського обліку.

Серед методичних прийомів перевірки документів особливе місце займає **аналітична (рахункова) перевірка звітності і балансів**. За допомогою цього прийому вивчається обґрунтованість показників звітності і балансів даним аналітичного і синтетичного обліку, узгодженість показників в окремих формах бухгалтерської звітності і балансу, в регістрах бухгалтерського обліку і первинних документів.

Цей методичний прийом застосовується в поєднанні з іншими прийомами контролю, що дозволяє здійснити не тільки технічну (рахункову)

перевірку бухгалтерської звітності і балансів, але й вивчити стан розрахункових взаємовідносин з фінансовими органами по платежах податків і зборів до бюджету, з банками по короткостроковому і довгостроковому кредитуванню, а також з іншими підприємствами і установами по різних розрахунках.

Крім того, аналітична (рахункова) перевірка звітів і балансів дозволяє провести підготовчу роботу по підборі і систематизації звітних матеріалів для виконання аналітичних розрахунків, пов'язаних з оцінкою фінансового стану підприємства.

При вивченні фінансових результатів і стану збереження майна підприємства широко використовується порівняння. З його допомогою фактичні дані, відображені в звітності зіставляються з базисними періодами, плановими, нормативними й іншими показниками.

Для вивчення фінансових результатів, наведених в балансі та звітності, і розкриття їх якісної сторони використовуються відносні величини, виражені в коефіцієнтах, індексах, процентах.

У ряді випадків аудит і ревізія пов'язані з вивченням великого потоку документації і бухгалтерських записів. Тому перевірка документів і записів в облікових регістрах не може бути суцільною на всіх дільницях виробничо-господарської діяльності. За умова великого потоку документації і бухгалтерських записів виникає необхідність у вибіркового вивченні документів і бухгалтерських записів в облікових регістрах. У практичній роботі аудиторів і ревізорів використовують різні варіанти не суцільної перевірки документів: перевірка частини документів за період, що вивчається; перевірка однорідних операцій за декілька місяців, за останній місяць кожного кварталу, за останній квартал або навіть за останні два місяці.

Найбільш прийнятним є перший варіант. У цьому випадку ризик зводиться до мінімуму, оскільки імовірність помилки може виявитися незначною. На початку виробляються розбивки документів на однорідні групи залежно від змісту і місця їх здійснення. Потім проводиться відбір документів по заданому інтервалу вибірки. Передбачимо, що об'єм дослідження операцій по розрахунковому рахунку за період, що перевіряється, становить 750 виписок банку з прикладеними до них виправдувальними документами. Заздалегідь нами запланований інтервал вибірки в 100 одиниць. Якщо на облік взяли першу одиницю 50, то надалі повинні бути перевірені виписки банку з усіма прикладеними документами через кожний інтервал в 100 одиниць: 150, 250, 350 і так до кінця всієї сукупності.

Якщо внаслідок перевірки виписок банку помилки не були виявлені, аудитор, або ревізор вирішує сам, що він зробить надалі. Або буде вірити в безгрішність внутрішнього аудиту і залишить без перевірки інші документи по руху коштів на поточному рахунку, або продовжить подальшу перевірку, знизивши інтервал вибірки. Треба мати на увазі, що чим менше інтервал вибірки, тим більше чинник достовірності довершених операцій.

Якщо внаслідок вибірки документів за інтервалом будуть виявлені помилки, потрібно вимагати від адміністрації переперевірки всіх виписок банку і внесення відповідних виправлень в регістрах і рахунках бухгалтерського обліку.

До прийомів фактичного контролю можна віднести інвентаризацію, контрольний обмір, обстеження об'єктів, контрольний запуск сировини у виробництво, лабораторний аналіз, контрольні перевірки та ін.

Інвентаризація являє собою перевірку в натурі грошових коштів, матеріальних цінностей, стану розрахунків і інших статей балансу на певну дату.

Без інвентаризації неможливо дати об'єктивну оцінку збереження майна, визначити дійсні втрати сировини і матеріалів при їх зберіганні і перевезеннях у межах норм природного спаду, збиток, заподіяний недостачами, розтратою й іншими зловживаннями. Вона також використовується для визначення вилученого майна за підробленими документами, завищення цін і інших неправомірних дій посадових осіб.

Інвентаризація грошових коштів на банківських рахунках підприємства проводиться шляхом звірки залишків грошових коштів в балансі з приведеними залишками грошових коштів у виписках банку,

Залежності від стану, способу обліку розрахункових операцій і форм розрахунків інвентаризація розрахунків з дебіторами і кредиторами може проводитися шляхом:

- запиту у дебіторів і кредиторів про стан розрахунків;
- взаємної звірки заборгованості безпосередньо на підприємствах, з якими ведуться розрахунки;
- зіставлення дат і сум, що перераховуються за платіжними дорученнями, з датами і сумами оприбуткованих матеріальних і інших цінностей підприємства, що перевіряється, і виявлення розходжень по документах, що є без виїзду представника;
- порівняння особових рахунків, що висилаються дебіторами і кредиторами з особовими рахунками підприємства, що перевіряється;
- зіставлення заборгованості по особовому рахунку дебітора або кредитора, що утворилася на кінець місяця з сумою подальшої оплати через

банк (при кредиторській заборгованості) або з сумою оприбуткованих матеріальних чи інших цінностей у перших числах наступного місяця (при дебіторській заборгованості).

При вивченні капітальних і ремонтних робіт використовуються контрольні обміри. Вони організуються для визначення фактично виконаного об'єму будівельних і ремонтних робіт і застосовуються для перевірки достовірності обліку незавершеного виробництва, витрачання будівельних матеріалів у порівнянні з нормами і фактично виконаним обсягом робіт, перевірки правильності нарахування заробітної плати, розрахунків з підрядчиками й іншими підприємствами за виконані обсяги робіт.

Для проведення обмірів виконаних робіт створюється комісія з обов'язковим залученням фахівця з будівництва (інженера-будівника, майстра). Комісія проводить обмір об'єкта, визначає обсяг фактично виконаних робіт: кладка підмурівка (в кубічних метрах); кладка стін (в кубічних метрах); настил підлоги (в квадратних метрах) і т. п. Результати обміру оформляються актом. Якщо контрольний обмір проводився з метою перевірки правильності витрачання матеріалів, то на основі акту складається зіставна відомість, в якій наводяться дані про найменування матеріалів, витрачених на фактичні об'єми виконаних робіт по встановлених нормах, фактичну витрату матеріалів за даними бухгалтерського обліку і результат обміру (списано більше або менше).

Однак у процесі аудиторських процедур не у всіх випадках доводиться вдаватися до інвентаризації матеріальних цінностей і контрольних обмірів. Аудитор може використати дані інвентаризацій і контрольних обмірів, проведених у процесі внутрішнього контролю, якщо він переконаний, що внутрішні контролери методично правильно провели інвентаризацію і її результати відображені в обліку.

У ході аудиторських і ревізійних процедур широко використовується **обстеження об'єктів**. Воно включає коло питань, пов'язаних з вивченням організаційно-виробничої діяльності і перевіркою забезпечення збереження майна підприємства, що контролюється. Обстеження об'єктів доцільно провести на початку аудиторсько-ревізійних процедур. У процесі обстеження можна отримати інформацію про неполадки в організаційно-виробничій діяльності, а також отримати відповіді на багато питань, пов'язаних із забезпеченням збереження майна безпосередньо на об'єктах: наявність невикористаного обладнання, його якісний стан і умови зберігання; причини перебоїв у роботі діючого обладнання; наявність запасів сировини, матеріалів і готової продукції і умови їх зберігання; дієвість пропускнуої системи підприємства при ввезенні і вивозі сировини, матеріалів і готової продукції;

ведення оперативного обліку замовлень і постачання продукції та ін.

При обстеженні об'єктів доцільно ознайомитися з організацією і веденням обліку в місцях зберігання матеріальних цінностей і готової продукції, дотриманням діючих правил і порядку оформлення документами операцій по їх оприбуткуванню і вибуттю. При цьому особлива увага звертається на ознайомлення з неофіційною документацією, тобто документами, що не проходять бухгалтерську обробку (документами і записами, які матеріально відповідальні працівники ведуть з власної ініціативи для фіксації розрахунків, пов'язаних з рухом грошових, матеріальних і інших цінностей).

При необхідності в коло обстеження включають: анкетування, хронометраж, фотографування, спостереження за поведінкою матеріально відповідальних працівників на робочих місцях та ін.

При аудиторських перевірках і ревізіях іноді необхідно перевірити якість готової продукції. У цьому випадку проводять **контрольний запуск сировини і матеріалів у виробництво** або здають готову продукцію для **лабораторного аналізу**.

При контрольному запуску сировини і матеріалів у виробництво в присутності контролера і запрошеного фахівця перевіряється весь технологічний процес, починаючи від зважування відповідної сировини і допоміжних матеріалів, його обробки і кінчаючи зважуванням готової продукції. Це дає можливість перевірити фактичний вихід готової продукції і дійсну кількість витраченої сировини і допоміжних матеріалів і зіставити з тими даними, які мали місце до контрольного запуску.

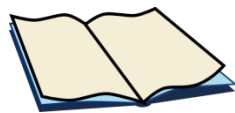
Лабораторні аналізи частіш за все застосовуються при перевірках відповідності якості готової продукції діючим стандартам. Лабораторні аналізи проводяться як харчових, так і нехарчових готових виробів, що випускаються підприємствами, заснованими на різних формах власності. Для аналізу вилучають пробу готового виробу. Одну пробу беруть у виробника, а іншу бажано отримати у покупця. Вилучені проби пломбуються і з письмовим супроводом прямують у відповідну лабораторію. На основі проведеного аналізу лабораторія дає висновок, який потім використовується контролером.

На багатьох дільницях виробничо-фінансової діяльності аудитори і ревізори використовують різні за своїм змістом контрольні перевірки. Вони застосовуються для вивчення повноти оприбуткування вантажів, прибулих автомобільним, водним і залізничним транспортом, достовірність операцій, що здійснюються по відпуску матеріальних цінностей зі складів, якості інвентаризацій, що проводиться у процесі аудиту або ревізії, дотримання

правил відпущення матеріалів, готової продукції й інших цінностей.

Важливе місце відводиться контрольним перевіркам з розпізнання завищеного розкрадання. Іноді розкрадачі державних коштів вдаються до створення неврахованих надлишків матеріальних цінностей на різних етапах їхнього руху. Джерелами таких надлишків можуть бути фіктивні комерційні акти на недостачу матеріальних цінностей, прибулих залізничним або водним транспортом, фіктивні приймальні акти, що складаються у місцях остаточного приймання вантажу, що поступив, обрахування або обмір одержувачів при відпуску їм цінностей безпосередньо зі складів, випуску готової продукції за рахунок зміни компонентів набору сировини для її виготовлення.

Звичайно подібне розкрадання, якщо воно має місце, носить не разовий, а систематичний характер. Тому уважне вивчення записів в аналітичному обліку складів, комор і первинних документів дає можливість напасти „на слід”, де створюються невраховані надлишки. При цьому для розпізнання завищеного розкрадання потрібне комплекс методичних прийомів документального контролю. Важливо з'ясувати не тільки осіб, що займаються неправомірними діями, але і способи і шляхи збуту неврахованих надлишків. У цьому випадку істотну допомогу перевіряючим можуть надати контрольні перевірки повноти оприбуткування вантажів, достовірність довершених операцій по відпуску матеріальних цінностей, вибіркові контрольні інвентаризації та ін.



Практичний блок

Практичне заняття №4.

Мета та якість аудиту. Предмет, методи та об'єкти аудиту

Мета заняття:

- проаналізувати сутність постулатів аудиту;
- сформулювати уявлення про мету і завдання аудиту;
- проаналізувати предмету та об'єктів аудиту;
- закріпити знання щодо методичних прийомів;
- одержати навички щодо вибору методів аудиту;
- одержати навички щодо розрахунку вартості аудиторських послуг;
- виконати передбачені практичні завдання.

Запитання для перевірки знань

1. Що слід розуміти під постулатом?
2. Як сформулювали постулати аудиту Р.Мауц і Х.Шараф?
3. Які зміни вніс К.Робертсон в постулати аудиту?
4. Що таке фінансова звітність?
5. Які твердження керівництва містить у собі фінансова звітність?
6. Яким чином поділяють методи аудиту?
7. Назвіть і охарактеризуйте загальнонаукові методи аудиту.
8. Дайте визначення методу аудиту взагалі.
9. На які групи поділяють методи аудиту? Назвіть і охарактеризуйте ці групи.
10. Дайте коротку характеристику власне аудиторських методів.
11. Якими способами можуть використовуватись методи аудиту і в чому полягає сутність цих способів.
12. Що розуміють під об'єктом аудиторської діяльності?
13. Назвіть основні групи об'єктів аудиту.
14. Як класифікують об'єкти аудиту?
15. Чим обумовлюється розмір винагороди аудиторів?
16. Яким чином розраховується договірна ціна аудиторських послуг?
17. Які обмеження існують щодо достатньої впевненості аудитора і чим вони зумовлені?
18. Сформулюйте мету аудиторської перевірки і мету аудиту? Чим вони відрізняються?
19. Розкрийте сутність функціональних завдань аудиту.
20. Що виступає об'єктом зовнішнього і внутрішнього контролю аудиту?
21. Які питання досліджуються в ході перевірки аудиторів (аудиторських фірм)?

Практичні завдання

1. Проаналізуйте наведені постулати аудиту та представте їх тлумачення в таблиці. Дайте відповідь на наступні запитання:

Що необхідно розуміти під постулатом аудиту?

Наведіть десять постулатів аудиту та проаналізуйте сутність кожного з них .

Автор постулату	Зміст постулату	Тлумачення постулату аудиту
	Постулат	Положення, яке приймається за істину до тих пір, доки не буде доведено інше
1. Р.Маутс Х. Шараф	Звітність має бути перевірена	Аудитор не може дати висновок, якщо йому не були подані всі необхідні документи, а також якщо були виявлені серйозні викривлення звітності.
2. Р.Маутс Х. Шараф	Не слід передбачати конфлікт інтересів між аудиторами та адміністрацією	
3. Р.Маутс Х. Шараф	Фінансова звітність і документи, які її підтверджують, вільні від викривлень та тайн	
4. Р.Маутс Х. Шараф	Об'єктивність звітних даних прямо пропорційна ефективності внутрішнього контролю	
5. Р.Маутс Х. Шараф	Звітність має бути заповнена відповідно до стандартів	
6. Р.Маутс Х. Шараф	Аудиторська перевірка не може бути останньою	
7. Р.Маутс Х. Шараф	Думка аудитора залежить лише від його компетенції	
8. Р.Маутс Х. Шараф	Професійні обов'язки повинні відповідати їх посадовому статусу	
9. К. Робертсон	Корисність звітних даних прямо пропорційна ступеню їх перевірки	
10. Т. Лимпберг	Сертифікат (висновок аудитора) не може дати більше інформації, ніж проведене аудиторське дослідження	

2. З'ясуйте за допомогою якого методу аудиту можливо встановити:

- на складі зберігаються надлишкові запаси будматеріалів;
- дані виписок банку не відповідають записам в касовій книзі;
- згідно даних обліку підприємством було продано більше цукру, ніж отримано від постачальників;
- приміщення каси підприємства не відповідає вимогам щодо їх обладнання;
- підприємством сплачено значну суму за консультаційні послуги за умов відсутності договору;
- підписи у відомості про виплату заробітної плати недостовірні;
- в касі підприємства знаходяться проїзні квитки, які не обліковуються.

2. З'ясуйте, як можна класифікувати об'єкти аудиту за наведеними ознаками в розрізі основних груп. Завдання виконайте у формі таблиці.

Об'єкти аудиту	За характером оцінки			За терміном знаходження в полі зору аудитора		
	тільки якісно	тільки кількісно	якісно і кількісно	постійно	періодично	одноразово
Активи						
Пасиви						
Господарські факти як процеси						
Економічні результати діяльності						
Організаційн і форми управління						
Методи управління						
Функції управління						

4. Незалежність аудитора має три аспекти: правова, етична та економічна. З'ясуйте, до якого аспекту відносяться наступні вимоги:

Вимоги до аудитора	Аспект незалежності		
	Правовий	Економічний	Етичний
Обмеження видів діяльності			
Обмеження видів послуг клієнту, що надаються одночасно			
Конфіденційність інформації			
Професійна компетентність			
Належне виконання професійних зобов'язань			
Індивідуальні відносини з робітниками та представниками клієнта			
Підвищення професійного рівня			
Відсутність фінансового інтересу у справах клієнта			

Зробіть висновки щодо розмежування незалежності.

4. Розрахуйте договірну ціну аудиторських послуг за наступних умов:

- аудиторську перевірку проводять 3 аудитори;
- тривалість перевірки, згідно з планом, 15 робочих днів;
- годинна ставка аудитора 200 грн.;
- накладні витрати складають 25%;
- аудиторська фірма планує свою прибутковість на рівні 30%.

Проаналізуйте, за яких умов аудитор має змогу надати знижку з договірної ціни.

Рекомендації до вирішення завдання.

Вартість аудиторських послуг є договірною ціною. Розрахунок договірної ціни доцільно здійснювати за формулою:

$$Д = (K_{лг} \times Г_c \times (1 + H_{зн})) \times (1 + H_в) \times (1 + P) \times (1 + П) \times (1 + ПДВ)$$

Д – договірна ціна;

$K_{лг}$ – кількість людино-годин, витрачених на перевірку (визначається як добуток кількості аудиторів, залучених до перевірки, і кількості годин їх роботи);

$Г_c$ – годинна ставка аудитора, на якій базується його заробітна плата, грн.;

$H_{зн}$ – сума відсотків нарахувань на заробітну плату згідно діючого законодавства;

H_6 – накладні витрати, що включають витрати на оренду приміщень, рекламу, канцелярські товари, транспорт, утримання допоміжного персоналу, що не приймає участі у перевірках та ін;

P – планова рентабельність діяльності аудиторської фірми, тобто її прибуток;

Π – відсоток податків, що сплачує аудиторська фірма згідно діючого законодавства;

ПДВ – ставка податку на додану вартість.

Тестові завдання

Дати відповіді на тестові завдання (правильною є тільки одна відповідь).

1. Згідно класифікації за суб'єктами проведення аудит буває:

- а) дедуктивний;
- б) індуктивний;
- в) зовнішній;
- г) екологічний.

2. Основним об'єктом аудиту є:

- а) статистична звітність;
- б) фінансова звітність господарюючого суб'єкта;
- в) внутрішня звітність керівництва господарюючого суб'єкта;
- г) податкова та спеціалізована звітність господарюючого суб'єкта.

3. Аудиторську перевірку здійснює:

- а) податковий інспектор;
- б) ревізор;
- в) незалежний спеціаліст;
- г) бухгалтер.

4. Внутрішній аудит здійснюється:

- а) незалежними аудиторами;
- б) державними аудиторами;
- в) аудиторами – працівниками підприємства, що перевіряється;
- г) внутрішніми і зовнішніми аудиторами.

5. Зовнішній аудит здійснюється:

- а) незалежними аудиторами;
- б) державними аудиторами;
- в) аудиторами – працівниками підприємства, що перевіряється;
- г) внутрішніми і зовнішніми аудиторами.

6. Внутрішній аудитор підпорядковується:

- а) Міжнародній федерації бухгалтерів;

- б) керівництву підприємства;
- в) керівнику аудиторської фірми;
- г) головному бухгалтеру підприємства.

7. Незалежний аудит є:

- а) видом відомчого фінансового контролю;
- б) видом державного фінансового контролю;
- в) самостійним видом фінансового контролю;
- г) видом внутрішнього контролю.

8. Сутність аудиту полягає в:

- а) зменшенні інформаційного ризику користувачів фінансової звітності;
- б) здійсненні допомоги клієнту з фінансових проблем;
- в) здійсненні допомоги клієнту з правових питань;
- г) покращанні фінансового стану клієнта.

9. Аудитору представлена можливість самостійно визначати методи аудиту:

- а) ні, методи аудиту визначає керівництво аудиторської фірми;
- б) так, але в межах, встановлених стандартами аудиту;
- в) ні, це визначено нормативними актами України;
- г) ні, їх визначає АПУ.

10. Принципи аудиту вимагають незалежності аудиторів від:

- а) державних органів;
- б) АПУ;
- в) клієнта;
- г) власника аудиторської фірми, де вони працюють.

11. У якому випадку незалежність аудитора не є порушеною:

- а) аудитор навчає персонал користуватися комп'ютерною системою;
- б) аудитор відновив клієнту бухгалтерський облік за звітний період;
- в) аудитор є акціонером клієнта;
- г) аудитор є родичем керівника клієнта.

12. Предметом аудиту є:

- а) фінансові правопорушення клієнта;
- б) бухгалтерський облік та фінансова звітність клієнта;
- в) фінансова звітність клієнта;
- г) фінансово-господарська діяльність підприємства.

13. Головний принцип аудиту:

- а) висока професійна добросовісність;
- б) незалежність;
- в) володіння навичками комп'ютерного аудиту;

г) володіння технічними професійними прийомами.

14. Основним документом, який встановлює права аудитора є:

- а) кодекс професійної етики аудиторів;
- б) лист-зобов'язання про згоду на проведення аудиту;
- в) договір на проведення аудиторської перевірки;
- г) міжнародні стандарти аудиту.

15. Єдиний підхід до методики аудита визначають:

- а) внутрішньофірмові аудиторські нормативи;
- б) міжнародні стандарти аудита;
- в) робочі документи аудитора;
- г) план і програма аудита.

16. Метою аудиту є:

- а) висловлення фахової думки аудитора про фінансову звітність підприємства-клієнта;
- б) виявлення помилок у фінансовій звітності;
- в) складання аудиторського звіту;
- г) надання допомоги підприємствам щодо бухгалтерського обліку, податкового та господарського законодавства.

17. Що з перерахованого нижче не відносять до видів аудиту:

- а) зовнішній та внутрішній;
- б) незалежний і залежний;
- в) обов'язковий та добровільний;
- г) операційний.

18. Процес аудиту – це:

- а) процес, що забезпечує функціонування конкретного об'єкта відповідно до прийнятих управлінських рішень, спрямованих на успішне досягнення поставленої мети;
- б) об'єктивне вивчення фактичного стану справ у різних галузях суспільного і державного життя;
- в) процес пізнання істини, що полягає в ретельному вивченні здійснених операцій і являє собою дослідження фактів минулого;
- г) правильна відповідь відсутня.

19. Що в основі методології аудиту?

- а) діалектичний метод;
- б) математичний метод;
- в) логічний метод;
- г) статистичний метод.

20. Клієнт з аудиту – це:

- а) суб'єкт господарювання, стосовно якого фірма виконує завдання з надання впевненості;
- б) суб'єкт господарювання, який є пов'язаною стороною з аудиторською фірмою;
- в) суб'єкт господарювання, стосовно якого фірма виконує завдання з аудиторської перевірки;
- г) правильна відповідь відсутня.

21. Що не відноситься до основних ознак аудиту?

- а) те, що аудит пов'язаний з проведенням процедур перевірки фінансових звітів;
- б) те, що в процесі аудиту висловлюється незалежна думка;
- в) те, що сформоване судження має базуватися на концепції суттєвості інформації, яка міститься у фінансових звітах;
- г) правильна відповідь відсутня.

22. Основними критеріями, які характеризують аудит, є:

- а) чесність та сумлінність;
- б) незалежність та впевненість;
- в) незалежність та сумлінність;
- г) впевненість та чесність.

Дайте відповідь на запитання, проставляючи у рядок: «Так» – «+» «Ні» – «-».

1. До основних елементів визначення аудиторської перевірки належать: мета, суб'єкт, об'єкт, критерії достовірності інформації та споживачі аудиторських послуг.
2. За основою взаємодії аудит – це добровільний захід, що виконується на основі договору, а ревізія – за наказом вищих або державних органів.
3. Аудит – це вид державного контролю.
4. Інвентаризація являє собою перевірку в натурі грошових коштів, матеріальних цінностей, стану розрахунків і інших статей балансу на певну дату.
5. Зворотна калькуляція (зворотний рахунок) використовується для перевірки розміру необґрунтованого списання сировини на виробництво при випуску певного виду готових виробів.
6. При логічній перевірці шляхом зіставлення господарської операції, відображеній в документі, з різними взаємопов'язаними показниками, подіями, явищами, визначається, чи була об'єктивна можливість її виникнення.

7. Формальна перевірка документа передбачає перевірку дотримання діючих форм документів, послідовності, повноти і правильності заповнення реквізитів документів, дотримання порядкової нумерації і наявності відповідних підписів в документах.
8. Експертна перевірка доповнює формальну і арифметичну і спрямована на виявлення підробок у документах.
9. Велику кількість різних прийомів, що використовуються при аудиті, можна об'єднати в три групи: визначення стану об'єктів в натуральному вигляді, зіставлення, оцінка.
10. При економічній перевірці з'ясовуються економічна доцільність довершеної операції, обґрунтованість операції джерелами фінансування.



Завдання для індивідуальної роботи

1. Наведіть приклади порушення кожного з етичних принципів аудиту. Завдання виконайте у формі таблиці:

Етичні принципи	Приклади порушення етичних принципів
а) незалежність;	
б) чесність;	
в) об'єктивність;	
г) професійна компетентність та належна ретельність;	
г) конфіденційність;	
д) професійна поведінка;	
е) дотримання технічних стандартів.	

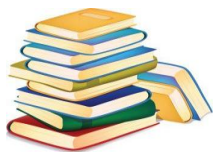
2. Які принципи професійної етики порушуються у наступних ситуаціях:

- аудитор погодився за винагороду виправити окремі помилки обліку і звітності до того, як буде складено аудиторський висновок;
- аудитор після складання аудиторського висновку отримав цінний подарунок від клієнта за своєчасне виконання своїх зобов'язань;
- аудитор розповів своєму колезі про зловживання, які він викрив на фірмі, де йому довелося проводити аудит, з метою передачі свого професійного досвіду;

- аудитор відмовив у проведенні аудиту фірмі, керівництво якої, на думку аудитора, поставилось до нього неповажно;

- аудитор під час відпустки познайомився з керівником підприємства, який запросив його провести перевірку з метою встановлення довіри до головного бухгалтера, на що і погодився аудитор.

3. Підготувати презентацію «Мета та якість аудиту. Предмет, методи та об'єкти аудиту».



Література для вивчення матеріалу

Основна:

1. Закон України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» від 21 грудня 2017 р. № 2258 – VIII.
2. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг : видання 2010 року, частина 1 / Пер. з англ. : Ольховікова О.Л., Селезньов О.В., Зєніна О.О., Гик О.В. Біндер С.Г.
3. Про порядок застосування в Україні Стандартів аудиту та етики Міжнародної федерації бухгалтерів: Рішення Аудиторської палати України від 18.04.2003 р. № 122/2.
4. Положення з національної практики контролю якості 1 “Організація аудиторськими фірмами та аудиторами системи контролю якості аудиторських послуг” (ПНПКЯ 1) затверджене рішенням АПУ від 27.09.2007 №184/4 зі змінами згідно рішення АПУ 30.06.2011 № 232/9.
5. Баранова А.О. Аудит : [навч. посібник] / А.О. Баранова. – Х.: ХДУХТ, 2017. – 246 с.
6. Бутинець Ф.Ф. Аудит: [підручник для студентів спеціальності Облік і аудит]/ Ф.Ф. Бутинець – Житомир: ПП „Рута”, 2006. – 478с.
7. Верига Ю. А. Бухгалтерський облік і аудит : Термінологічний українсько-російсько-англійський словник / Ю. А. Верига. – К. : ЦУЛ, 2012. – 292 с.
8. Виноградова М. О. Аудит : [навч. посібник] / М. О. Виноградова. – К. : ЦУЛ, 2014. – 500 с.
9. Гордієнко Н.І. Аудит, організація і методика: [навч. посіб.] /. Гордієнко Н.І., Харламова О.В., Карпенко М.Ю. - Х.: ХНАМГ, 2007.- 486с.

10. Гончарук С.М. Аудит : [навчально-методичний посібник] / Гончарук С.М., Долбнєва Д.В. – Львів : Ліга-Прес, 2015.– 338 с.

Додаткова (для поглибленого вивчення теми):

1. Гончарук Я. А. Аудит : навч. посібник / Я. А. Гончарук, В.С. Рудницький. – Київ : «Знання», 2007. – 784 с.
2. Михайлова Т. П. Міжнародний облік і аудит / Михайлова Т. П. – Донецьк : ДонДУЕТ, 2006. – 78 с.
3. Пилипенко І. І. Стандарти аудиту та етики: навч. посіб. / І. І. Пилипенко, О. Ю. Редько. – К. : ДП Інформаційно-аналітичне агентство, 2007. – 277с.
4. Пшенична А.Ж. Аудит: [навч. посібник] / Пшенична А.Ж. – К.: «Центр учбової літератури», 2018. – 320 с.
5. Рядська В.В. Аудит: [навч. посібник] / В.В. Рядська, Я.В. Петраков. - - К.: «Центр учбової літератури», 2018. – 416 с.

Інформаційні ресурси

<http://www.rada.gov.ua/> - веб-сайт Верховної Ради України.
<http://www.apu.com.ua/> - веб-сайт Аудиторської палати України.
<http://www.spilka-audit.org.ua/> - веб-сайт Спілки аудиторів України.
<http://auditorukr.com.ua/> - веб-сайт Журналу «Аудитор України».
<http://n-auditor.com.ua/ru/> - веб-сайт Журналу «Незалежний аудитор».
<http://www.auditor-mag.ru/> - веб-сайт Журналу «Аудитор».
<http://www.nbuv.gov.ua/> – Національна бібліотека України ім. В.І.Вернадського.
<http://www.nbuv.gov.ua/portal/libukr.html> – Бібліотеки та науково-інформаційні центри України.
<http://www.library.lviv.ua/> – Львівська національна наукова бібліотека України ім. В. Стефаника.
сайт Органу суспільного нагляду за аудиторською діяльністю:
<https://www.apu.com.ua/>

Тема 5. Види аудиту та супутні послуги

Міжпредметні зв'язки базуються на знанні дисциплін: Вступ до фаху, бухгалтерський облік, фінанси.

Мета лекції – сформувати систему знань про види аудиту та супутні послуги.

Питання до теми

2. Класифікація видів аудиту.

3. Аудиторські послуги.

Ключові поняття: операційний аудит, аудит на додержання нормативних вимог, аудит фінансової звітності

1. Класифікація видів аудиту

За характером виконуваної аудиторської роботи виділяють три типи аудиту: операційний аудит; аудит на дотримання нормативних вимог; аудит фінансової звітності.

Операційний аудит – це перевірка будь-яких існуючих на підприємстві, в організації процедур і методів з метою оцінки їх ефективності. Результатом проведення операційного аудиту стають рекомендації керівництву щодо шляхів підвищення ефективності роботи організації. Оскільки операційний аудит проводиться у багатьох сферах, у яких можна оцінити операційну ефективність, неможливо точно охарактеризувати типовий операційний аудит. В одній організації аудитори можуть оцінити надійність і достатність інформації, що використовується керівництвом для прийняття управлінських рішень (наприклад, щодо придбання нових основних засобів), тоді як в іншій організації вони можуть оцінити ефективність документообігу, пов'язаного з процесом продажу. У процесі операційного аудиту перевірка не обмежується тільки перевіркою процедур ведення бухгалтерського обліку. Результати операційного аудиту значно важче визначити, ніж результати двох інших видів аудиту. Причина тут в тому, що ефективність проведення певних операцій оцінити об'єктивно важче, ніж дотримання нормативних вимог або опублікування фінансової звітності відповідно до загальноприйнятих принципів бухгалтерського обліку. Установлені для оцінки операційної ефективності критерії є дуже суб'єктивними, тому з цього погляду операційний аудит часто відносять скоріше до управлінського консультування, ніж до аудиту.

Метою аудиту на додержання нормативних вимог є визначення, чи дотримується організація, аудит якої проводиться, процедур і правил, устаовлених для неї. Аудит на дотримання нормативних вимог, що

проводиться для організацій, які ведуть комерційну діяльність, передбачає, зокрема, наступне:

- визначення, чи дотримуються працівники бухгалтерського відділу компанії установлених для них керівництвом процедур ведення бухгалтерського обліку;
- перевірку ставок заробітної плати з метою визначити, чи дотримуються при нарахуванні заробітної плати встановлених законодавством мінімальних ставок заробітної плати;
- перевірку дотримання компанією умов договорів із позичальниками та ін.

В окремих підрозділах складність проведення аудиту на дотримання нормативних вимог значно зростає, оскільки їх діяльність регулюється великою кількістю нормативних актів.

Аудит фінансової звітності проводиться з тим, щоб визначити, чи дотримані під час складання фінансової звітності в цілому спеціально встановлені критерії. Цими критеріями звичайно є загальноприйняті принципи бухгалтерського обліку. Аудит фінансової звітності виконується для визначення того, чи узгоджена зведена фінансова звітність із певними критеріями. Звичайно критеріями є загальноприйняті бухгалтерські принципи, хоча поширена також практика проведення аудиту фінансової звітності на основі наявних грошових коштів або на будь-якій іншій основі, притаманній бухгалтерії, господарської системи, що перевіряється. Фінансова звітність у найзагальнішому випадку включає бухгалтерський баланс, звіт про фінансові результати, звіт про власний капітал, звіт про рух грошових коштів. Аудит фінансової звітності базується на припущенні, що вона буде використана різними групами для різних цілей. Отже більш ефективним є варіант, коли один аудитор виконує аудит і робить висновок, на який можуть покластися всі користувачі, ніж той, при якому кожний користувач проводив би власний аудит. Якщо користувач вважає, що загальний аудит не забезпечує достатньої для його цілей інформації, він може отримати додаткові дані.

За ініціативою здійснення аудит поділяють на:

- *обов'язковий* (регламентований) - його проведення регламентується законодавством і нормативними актами, де визначено категорії суб'єктів господарювання, які підлягають обов'язковому аудиту. Обов'язковий аудит необхідний багатьом категоріям суб'єктів господарювання;
- *добровільний* (ініціативний) - об'єкт аудиту, обсяг робіт та період і строки їх виконання обумовлюються угодою між суб'єктами підприємницької діяльності і аудиторською організацією. Добровільний

аудит проводиться з власної ініціативи замовника. Право бути замовниками на проведення аудиту та виконання інших аудиторських послуг, визначати обсяги й напрямки аудиторських перевірок в межах повноважень, наданих законодавством, установчими документами або окремими договорами, мають користувачі бухгалтерської звітності.

За суб'єктами виділяють зовнішній і внутрішній аудит. Зовнішній аудит проводиться незалежними аудиторами і аудиторськими фірмами, а внутрішній – працівниками підприємства, які є спеціалістами з обліку, контролю і аналізу. Порівняльна характеристика внутрішнього і зовнішнього аудиту наведена в табл. 5.1.

Таблиця 5.1.

Порівняльна характеристика зовнішнього і внутрішнього аудиту

Ознаки	Внутрішній аудит	Зовнішній аудит
Суб'єкт здійснення	Здійснюється спеціалістами з обліку, контролю і аналізу, які працюють у даній господарській системі	Здійснюється сертифікованими (незалежними) професіоналами, які виконують функцію підтвердження на договірній основі
Основне завдання	Задоволення потреб адміністрації у межах певної господарської системи	Висловлення думки щодо перевіреної інформації для потреб клієнта і користувачів інформації (акціонерів, інвесторів, банків, партнерів, органів влади та ін.)
Взаємозв'язок	Діяльність і ефективність безпосередньо впливають на обсяг, зміст і характер зовнішнього аудиту	Обсяг, зміст і характер, а також аудиторський ризик визначаються залежно від якості внутрішнього аудиту
Об'єкт	Господарські операції, використання ресурсів, стан обліку і внутрішнього контролю перевіряються на відповідність встановленим обліковій політиці і загально-методичним положенням	Стан обліку і звітності, ефективність використання ресурсів і рівень внутрішнього контролю перевіряються, щоб визначити масштаб зовнішнього аудиту і рівень початкової довіри до даних обліку і звітності клієнта

<i>Продовження табл. 5.1</i>		
Орієнтація в роботі	Робота орієнтується залежно від потреб функціонального і лінійного управління в даній господарській системі	Аудит орієнтований на найважливіші позиції звітності й джерела доходів із застосуванням необхідних групувань за видами ресурсів і однотипних операцій
Відношення до збереження активів	Аудит прямо пов'язаний із поточним забезпеченням збереження активів контролем постановки і організації матеріальної відповідальності, виявленням і ліквідацією заборгованості з нестач, витрат і розкрадань	Аудит зв'язаний з виявленням фактів шахрайства і розкрадання, контролем за встановленням матеріальної відповідальності не прямо, а опосередковано, тобто виникає в тому разі, коли їх результатом є приписки та інші викривлення звітності
Залежність	Внутрішній аудит повинен бути незалежним від суб'єкта господарювання, що ревізується лише організаційно, а в цілому він задовольняє потреби керівника даної господарської системи і одержує від нього заробітну плату	Зовнішній аудит повинен бути незалежним від клієнта не тільки організаційно, а й матеріально
Періодичність здійснення	Внутрішній аудит - частина внутрішнього контролю, який повинен бути безперервним	Зовнішній аудит є періодичним, здійснюється при обов'язковому аудиті - з річним або трирічним інтервалом, при добровільному — залежно від бажання і потреб клієнта
Межа	Визначається керівництвом суб'єкта господарювання	Визначається договором між аудитором і замовником
Звітність	Перед керівництвом у вигляді звіту, форма якого визначається керівником служби внутрішнього аудиту	Перед третіми особами у вигляді висновку, що складається за вимогами Міжнародних стандартів аудиту

Основна відмінність внутрішнього аудиту від зовнішнього полягає в тому, що спрямованість внутрішнього аудиту направлена на потреби керівництва суб'єктів господарювання, а зовнішнього – на зменшення інформаційного ризику користувачів фінансової звітності.

Між зовнішнім і внутрішнім аудитом є певний зв'язок і відмінності. Для аудитора, який проводить зовнішній аудит, важливо дослідити роль, яку виконує в організації внутрішній аудит з метою зменшення дублювання робіт. Це можливо незалежно від того, чи охоплює внутрішній аудит фінансову систему, чи контролює такі сфери, як управління руху товарно-матеріальних цінностей або фінансовий менеджмент. Крім цього, у МСА №610 «Розгляд роботи внутрішнього аудиту» наголошується на тому, що зовнішній аудитор повинен оцінити внутрішню функцію аудиту так, як він вважає за доцільне. Це відповідатиме визначенню суті, часу проведення та обсягу процедур аудиту. Адекватна функція внутрішнього аудиту буде оправданням скорочення процедур, виконаних зовнішнім аудитором, але не може виключати їх.

Отже зовнішній аудитор певною мірою покладається на результати роботи внутрішнього аудиту. При розв'язанні однакових завдань внутрішні й зовнішні аудитори можуть використовувати ті ж самі прийоми і процедури контролю. Це підтверджує тісний зв'язок між зовнішнім і внутрішнім аудитом. Внутрішній аудит в Україні поки що впроваджується повільно і не зайняв належного місця в системі управління великих і середніх підприємств. Діючі контрольно-ревізійні служби на багатьох підприємствах не виконують повною мірою всіх функцій, властивих внутрішньому аудитору.

За об'єктами аудит поділяється на бухгалтерський, управлінський (операційний), екологічний, фінансової звітності тощо.

Бухгалтерський аудит - це аудит стану організації і ведення обліку, правильності складання бухгалтерської звітності. Він здійснюється лише фахівцями з бухгалтерського обліку.

Під *управлінським (операційним) аудитом* розуміють вивчення ділових операцій з метою формування рекомендацій щодо економічного та ефективного використання ресурсів, досягнення кінцевого результату і формування політики господарюючого суб'єкта. Він повинен допомагати керівникам виконувати їх функції належним чином, для сприяння підвищенню прибутковості підприємства.

Екологічний аудит - це дослідження всіх аспектів господарської діяльності підприємства незалежно від форми власності з метою визначення розміру, прямого або непрямого впливу на зміни стану навколишнього середовища з тим щоб привести природоохоронну діяльність у відповідність

з вимогами законодавства та нормативних актів України, оптимізувати використання природних ресурсів, знизити та впорядкувати енергоспоживання, зменшити відходи, запобігти аварійним викидам і техногенним катастрофам.

Необхідність проведення екологічного аудиту полягає в тому, що його результати є підставою, вихідною базою для прийняття рішення про проведення необхідних природоохоронних заходів. Вирішення конкретної екологічної проблеми може здійснюватися різноманітними, часто альтернативними методами. В Україні екологічний аудит теоретично не розроблений і майже не має практичного застосування.

Аудит фінансової звітності — це перевірка достовірності складеної суб'єктом господарювання звітності для надання її зовнішнім користувачам.

За участю в процесі проведення аудиту різних фахівців і аудиторських організацій аудит поділяють на:

- *однопредметний* — досліджуються питання одного виду аудиту (платоспроможності, емісії цінних паперів);

- *багатопредметний* — комплексний аудит, в якому беруть участь фахівці різних спеціальностей, а також різних аудиторських організацій. Багатопредметний аудит може здійснюватися локально, коли кожний аудитор досліджує питання, що стосуються його компетенції. Свої висновки вони передають замовнику для узагальнення і комплексної оцінки залежно від його потреб;

- *комісійний* аудит проводиться кількома фахівцями різних спеціальностей, але однієї аудиторської організації, тому узагальнення роблять в одному висновку, який підписують всі аудитори, що брали у ньому участь. Цей аудит здійснюється аудиторськими фірмами, тому одного з аудиторів призначають керівником. Його обов'язком є синтезування результатів дослідження різних аудиторів, які брали участь у комісійному аудиті. Керівник аудиторської групи повинен мати найбільші пізнання в галузі методології фінансово-господарського контролю, методики економічних досліджень, уміти синтезувати висновки інших аудиторів (економістів, соціологів, технологів), що стосуються однієї програми дослідження.

За функціями в управлінні фінансово-господарською діяльністю аудит поділяють на:

- *запобіжний* — це аудит, який має запобігати різного роду помилкам, зловживанням та іншим негативним ситуаціям у фінансово-господарській діяльності до їх виникнення, тобто на стадії прийняття облікових рішень. Проводиться він здебільшого внутрішнім аудитом, який діє у структурі

підприємства як спеціальний підрозділ або цими функціями наділено контрольно-ревізійний підрозділ. При запобіжному аудиті аудитором на договірних засадах можуть здійснюватись розробка, аналіз та оцінка проектів, кошторисів та іншої документації, пов'язаної зі створенням нових підприємств, видів виробництва тощо. Внутрішні аудитори прораховують ефективність операцій від їх задуму до здійснення;

- *перманентний* — це аудит, який виконується безперервно у процесі фінансово-господарської діяльності підприємства і має на меті сприяння якості обліку і внутрішнього контролю. Перманентний аудит здійснюється внутрішнім аудиторським підрозділом підприємства або зовнішнім аудитором на договірних засадах. При перманентному аудиті відбувається консультування суб'єкта підприємницької діяльності з питань організації бухгалтерського обліку та організації внутрішнього контролю, проведення контролю за період здійснення операцій. Внутрішні суб'єкти аудиту здійснюють оперативний контроль в момент проведення операцій;

- *ретроспективний* — це аудит, який здійснюється після виконання господарських операцій здебільшого за минулий рік. Проводиться він зовнішніми аудиторськими організаціями. Зовнішній аудит виконують аудиторські фірми за договорами із замовниками, підприємствами і підприємцями. Відповідно до цих договорів замовник надсилає аудиторській фірмі замовлення, в якому визначає конкретні питання для вирішення їх аудитором. Питання ці стосуються перевірки стану фінансово-господарської діяльності за даними бухгалтерського обліку, балансу і звітності. При цьому аудитор визначає відповідність такої діяльності законодавству, а також достовірність її відображення в системі бухгалтерського обліку й звітності. На договірних засадах аудиторська фірма надає підприємству-замовнику різні аудиторські послуги з удосконалення бухгалтерського обліку і контролю фінансово-господарської діяльності, консультації і рекомендації з питань бізнесу.

За способом проведення можна виділити *суцільний, вибіркового і комбінований* аудит. При суцільному аудиті перевіряються всі документи і реєстри бухгалтерського обліку, в яких відображені факти господарювання, за весь період, що підлягає аудиту. Вибірковий аудит передбачає вивчення лише певної частини документів, що відбираються на підставі науково обґрунтованої схеми, за той чи інший період часу. Комбінованим називають аудит, в ході якого одна частина документів та інформації вивчається суцільно, а інша – вибірково.

За формою власності аудиторського органу аудит поділяється на *державний, колективний, приватний*. В Україні, на відміну від розвинутих

країн Заходу, аудиторський контроль на державному рівні поки що не набув поширення. Ці функції виконує контрольно-ревізійне управління при Міністерстві фінансів України. Колективний аудит передбачає діяльність окремих аудиторів через аудиторські фірми, а приватний — коли процес аудиту здійснюється окремим аудитором, котрий зареєстрований в органах влади як підприємець (не юридична особа). Беручи до уваги певні традиції наукової класифікації в економічному аналізі, ревізії та контролі, аудит можна розглядати залежно від періодичності здійснення як одноразовий і періодичний.

Залежно від галузей діяльності аудит поділяють на загальний, банківський, страхових організацій, бірж, позабюджетних фондів, інвестиційних компаній та ін.

Залежно від тривалості співпраці між клієнтом і аудитором виділяють первинний і повторний аудит. Первинний аудит проводиться аудиторською фірмою (аудитором) вперше для даного клієнта. Це суттєво збільшує ризик і трудомісткість аудиту, оскільки аудитори не мають необхідної інформації про особливості діяльності клієнта, його систему внутрішнього контролю і т. ін. Повторний аудит здійснюється аудиторською фірмою (аудитором) повторно або регулярно, тому аудитор уже має відповідні відомості про специфіку клієнта, його позитивні й негативні сторони в організації бухгалтерського обліку, внутрішній контроль за результатами тривалої співпраці з клієнтом (консультування, допомога і попередні перевірки).

Практика роботи аудиторських фірм свідчить про переваги повторного аудиту. Така співпраця зручна і аудиторам (протягом багатьох років вони досконало вивчають діяльність клієнта), і клієнту, який отримує допомогу і підтримку, засновані на багаторічній співпраці. Більше того, заміна клієнтом аудиторської фірми часто викликає насторогу як у споживачів інформації, так і в аудиторів. Але на практиці є багато прихильників ідеї ротації аудиторів, тобто їх заміни кожні 5-7 років з метою досягнення об'єктивності й незалежності.

Отже всі види аудиту взаємозв'язані в єдиній системі фінансово-господарського контролю, спрямовані на вдосконалення підприємницької діяльності незалежно від форм власності і господарювання в умовах ринкових відносин.

2. Аудиторські послуги

Під аудиторськими розуміють послуги, які аудитори, керуючись чинним законодавством, можуть надати клієнтам окрім проведення аудиту. Надання багатьох видів послуг вимагає від аудиторів-виконавців професійної

компетентності у сферах: бухгалтерського обліку, аудиту, організації фінансів, оподаткування, господарського права, економічного аналізу та з інших питань.

У межах комплексу послуг, запропонованого аудиторськими фірмами, використовується багато різних можливостей.

Надаючи супутні аудиту послуги, аудитори повинні дотримуватись наступних *принципів*:

- професійна незалежність взаємної допомоги, що надається клієнту. Аудитор повинен підтримувати об'єктивність своїх суджень і надання висновків від можливого впливу таких факторів клієнтської сфери: фінансового, адміністративного, політичного та емоційного тиску;

- професійна компетентність і високий професійний рівень. Вимоги до професійного рівня аудитора надзвичайно високі. Компетентна перевірка документів і операцій, кваліфікована обробка аудитором проведених досліджень з використанням досягнень передової наукової аудиторської думки; застосування практичного досвіду своєї фірми на підприємстві, що консультиється; створення для нього якісного продукту, викладеного в найбільш короткій і лаконічній формі обґрунтованого висновку, у вигляді порад, оцінок, пояснень, рекомендацій, методологічних пропозицій;

- принцип міжгалузевого підходу є похідним від попереднього. Його сутність полягає в тому, що використовуючи досягнення науки і передового досвіду діяльності різних підприємств, аудитор допомагає вирішувати однотипні проблеми на різних підприємствах;

- рекомендаційний характер аудиторської діяльності. Аудитори позбавлені права давати вказівки або приймати рішення, але вони несуть відповідальність за якісний зміст, об'єктивність і обґрунтованість своїх порад. Майстерність і мистецтво аудитора полягає у вмінні дати не тільки правильну, корисну пораду, але необхідним чином, відповідній особі і в потрібний час;

- сприяння підвищенню професійної компетентності персоналу підприємства-клієнта. Надаючи послуги замовнику аудитор в той же час повинен навчати кранівників підприємства питанням ведення обліку, організації фінансів, проведенню аналізу тощо;

- дотримання етичних норм при наданні послуг. Принцип передбачає надання аудитором тільки тих послуг, в яких він достатньо компетентний, дотримання об'єктивності в ході перевірки, збереження комерційної таємниці клієнта.

Аудиторські послуги класифікують за трьома ознаками: за змістом, за принципом сумісності і за відношенням до атестації.

За змістом виділяють:

- послуги дії;
- послуги контролю;
- інформаційні послуги.

До *послуг дії* відносять послуги по складанню документів, склад яких передбачено договором з клієнтом і таких, яких раніше не було; комп'ютеризація бухгалтерського обліку, складання звітності, розрахунків за податками і платежами, аналізу господарської діяльності, аудиту тощо.

До *послуг контролю* відносяться послуги з перевірки документів щодо їх відповідності критеріям, узгодженим аудиторською фірмою з клієнтом; контроль ведення обліку і складання звітності; контроль нарахування та сплати податків та інших обов'язкових платежів; тестування бухгалтерського персоналу клієнта тощо.

До *інформаційних послуг* відносяться: послуги з надання усних і письмових консультацій з різних питань; проведення навчання, семінарів, круглих столів; інформаційне обслуговування; видання методичних рекомендацій тощо; підвищення кваліфікації і навчання персоналу клієнта; наукова розробка, видання методичних посібників і рекомендацій з бухгалтерського обліку, оподаткування, аналізу господарської діяльності, аудиту, господарського права.

За принципом сумісності виділяють послуги *сумісні й несумісні з проведенням обов'язкового аудиту*. Поділ аудиторських послуг за принципом сумісності обумовлений тим, що аудитори, які надають послуги дії (наприклад, ведення обліку і складання звітності), не можуть мати достатнього рівня об'єктивності при виконанні послуг контролю (наприклад, комплексної перевірки складеної ними звітності з видачею аудиторського висновку).

До послуг, сумісних з проведенням у господарюючого суб'єкта обов'язкового аудиту належать:

- оцінка активів і пасивів, економічних та інвестиційних проектів, економічної безпеки, систем бухгалтерського обліку й організації внутрішнього контролю;
- тестування облікового персоналу;
- проведення добровільного аудиту;
- контроль ведення обліку і складання звітності;
- контроль нарахування і сплати податків та інших обов'язкових платежів; - аналіз господарської діяльності;
- представлення інтересів клієнта за його дорученнями перед третіми особами;

- консультування з питань реєстрації, реорганізації та ліквідації підприємства.

До послуг, що несумісні з проведенням обов'язкового аудиту, відносяться:

- організація і ведення обліку;
- відновлення бухгалтерського обліку;
- складання фінансової звітності;
- складання податкової звітності.

По відношенню до атестації послуги, що надаються аудиторами, поділяються на *атестовані* (що вимагають надання аудиторського висновку, перш за все це власне аудит) і на *неатестовані* (що не вимагають надання аудиторського висновку).

До неатестованих належать послуги, за якими формальна звітність аудитора безпосередньо на адресу клієнта відсутня. Серед них:

а) відновлення і ведення бухгалтерського обліку; складання бухгалтерської звітності, а також звітності щодо цінних паперів, проспектів емісії тощо;

б) податкове планування і оптимізація оподаткування, складання декларацій про доходи й представлення інтересів клієнта в податкових службах;

в) консультаційні послуги, що надаються звичайно не тільки у сфері бухгалтерського обліку і податків, а й щодо комп'ютерних систем, технології виробництва і навіть при наборі кандидатів на керівні посади.

До основних послуг, які здійснюють аудиторські фірми відносяться наступні роботи:

Комплексна перевірка, яка проводиться у вигляді обов'язкового (проведення вимагається законодавством) і добровільного (проводиться за власною ініціативою клієнта) аудиту, передбачає повну, глибоку і всебічну перевірку фінансової звітності в усіх суттєвих аспектах на відповідність нормам, що регламентують порядок підготовки і подання фінансових звітів. Перелік питань такої перевірки може бути регламентований державними органами. У ході комплексної аудиторської перевірки може проводитися суцільна або вибіркова перевірка фінансово-господарської інформації. Результатами цієї роботи є аудиторський висновок про ступінь достовірності фінансової звітності, який може оприлюднюватися, і звіт аудитора, який обґрунтовує аудиторський висновок з вказівками конкретних порушень і відхилень, але не може надаватися зовнішнім користувачам.

Оглядова перевірка – це неглибока перевірка обліку і звітності на предмет виявлення відхилень від вимог законодавства. Завданням оглядової

перевірки фінансової звітності є надання аудитору можливості встановити негативні факти, які дають змогу зробити висновок, що інформація, отримана з бухгалтерського обліку, неправдиво подається (звіти неправильні або некоректні). При оглядових перевірках облік і звітність не досліджуються так детально, як при аудиті. Як правило, при проведенні оглядової перевірки аудитором оцінюється порівнянність усіх форм звітності відповідно до «Методичних рекомендацій з перевірки порівнянності показників форм річної фінансової звітності».

Операційна (тематична) перевірка бухгалтерського і податкового обліку – це перевірка окремих сфер облікової діяльності підприємства. Під час операційної перевірки аудитор досліджує окремі питання, про які він домовився з клієнтом. Звіт аудитора про виконання операційної перевірки є внутрішнім документом і може становити комерційну таємницю замовника. Прикладом операційної перевірки може бути перевірка правильності відображення в обліку й звітності нарахування і виплати заробітної плати на підприємстві-замовнику (з перевіркою правильності розрахунку і своєчасності сплати податків із заробітної плати, відповідних обов'язкових зборів і платежів), правильності нарахування, сплати і звітування з ПДВ, відповідності законодавству операцій з підзвітними особами. Операційна перевірка може застосовуватися при підготовці до планової податкової перевірки, перевірці найбільш ризикових сфер облікової діяльності.

Компіляція (трансформація бухгалтерського обліку) – це переклад звітності на облікові стандарти інших країн. Компіляція проводиться шляхом деталізації, перегрупування облікової інформації, складання трансформаційних таблиць, на основі яких формують звіти за іноземними стандартами. Як правило, таку послугу замовляють підприємства, які мають іноземні інвестиції, іноземних інвесторів, ведуть зовнішньоекономічну діяльність.

Ведення обліку. На підприємстві, яке не має бухгалтерської служби, бухгалтерський облік може вестися спеціалізованою аудиторською фірмою чи аудитором на договірних засадах. Ведення обліку підприємства полягає в реєстрації господарських фактів у регістрах бухгалтерського і податкового обліку, розрахунку податків, складанні й поданні звітності. При веденні обліку аудитор розробляє облікову політику, формує робочий план рахунків, визначає бухгалтерські регістри і форму бухгалтерського обліку. Аудиторська фірма бере на себе обов'язки обробки первинних документів, розрахунку податків, складання звітності. Обов'язки формування первинних документів, взаємовідносини з банком залишаються за підприємством. Періодично первинні документи передаються аудиторській фірмі, яка

здійснює ведення обліку. При порівняно малих обсягах документообігу така послуга може гарантувати якість ведення бухгалтерського обліку і економію коштів. Ведення обліку може здійснюватись як з усіх видів і ділянок обліку (повне ведення бухгалтерського обліку), так і окремих ділянок і розділів обліку (облік руху запасів; облік розрахунків з оплати праці тощо). Ця послуга часто надається в поєднанні зі складанням бухгалтерської (фінансової) звітності, захистом бухгалтерської (фінансової) звітності і податкових декларацій в податкових органах.

Відновлення обліку – це реєстрація господарських операцій попередніх періодів у регістрах бухгалтерського обліку, складання звітів попередніх періодів, розрахунок сум несплачених податків. Відновлення обліку необхідне, коли в попередні періоди облік не проводився або проводився з порушеннями, виправлення яких вимагає повної переробки регістрів обліку і звітності. Відновлення обліку передбачає відновлення первинних документів, якщо це можливо, обробку первинних документів, розрахунок належних до сплати податків, складання звітності. На відміну від державних податкових органів, аудитори розраховують належні до сплати суми податків для законного зменшення податкових платежів (у разі виявлення недоплат - законного зменшення штрафів і санкцій), а не стягнення додаткових сум до бюджету і позабюджетних фондів. При цьому замовник надає аудитору всі документи по господарських операціях за певний період (квартал, рік), а аудитор складає необхідні розрахунки, регістри і формує бухгалтерську звітність. Ця послуга проводиться за певний період, має разовий характер та вимагає високої кваліфікації аудитора. Якість таких послуг залежить від повного надання замовником первинних та інших необхідних документів.

Організація бухгалтерського обліку включає комплекс заходів, пов'язаних з визначенням довготривалої облікової політики, вибір форми ведення обліку, підбір кадрів та комплексу технічних засобів, формування структури облікової служби, розробку графіку документообігу, переліку типових проводок, посадових інструкцій для облікового персоналу тощо. Така послуга має разовий характер, тому розроблена типова технологія організації бухгалтерського (фінансового, управлінського) обліку користується найбільшим попитом у підприємств, які створюються.

Удосконалення діючої системи обліку. Потреба в такій послугі виникає після проведення аудиту. Аудитори можуть запропонувати більш раціональну схему обліку і мінімізації податків, автоматизувати обліковий процес тощо. Цей вид послуг передбачає ознайомлення з діючою у клієнта системою організації бухгалтерського обліку - обґрунтованістю вибраної облікової політики, прийнятих облікових рішень з її реалізації. У даному разі

аудиторська фірма після проведення детального вивчення системи обліку може запропонувати перехід до найбільш досконалої форми обліку, підібрати систему автоматизації обліку, впровадити передові й маловідомі у вітчизняній практиці методи обліку тощо.

Автоматизація обліку здійснюється шляхом дослідження системи обліку підприємства з метою розробки рекомендацій щодо ведення обліку з використанням обчислювальної техніки (комп'ютерів) і спеціальних програм, допомоги у впровадженні цих рекомендацій. Автоматизація обліку замовляється з метою прискорення обробки документів у процесі обліку, прискорення складання звітності, зменшення ймовірності виникнення помилок у процесі обліку і складання звітності. Автоматизація ведення обліку і складання звітності є економічно доцільною, якщо витрати на придбання і утримання комп'ютерної техніки, придбання, розробку і оновлення програмного забезпечення, на заробітну плату працівників (необхідний вищий рівень кваліфікації бухгалтерів) менші ніж витрати на оплату праці бухгалтерів (за період окупності автоматизованої системи обліку), які зможуть бути вивільнені в результаті автоматизації обліку.

Складання фінансової звітності. Такий вид послуг може бути наслідком проведеного аудиторською фірмою комплексу робіт з ведення бухгалтерського обліку або бути самостійним видом робіт аудиторської фірми - складання звітності за даними облікових реєстрів, наданих замовником. Послуга може передбачати складання звітів до позабюджетних і соціальних державних фондів, статистичної звітності.

Захист бухгалтерської і податкової звітності. У даний час задача звітності податківцям - тривалий і нервовий процес. Великі черги, чисельні форми, які потрібно заповнювати в двох примірниках, регулювання розбіжностей тощо. Тут усі турботи на себе бере аудиторська фірма: захист звітності передбачає попередню задачу і захист звітів у всіх державних соціальних позабюджетних фондах, надання статистичної звітності органам статистики. Такий вид послуг виконується в тих випадках, коли звітність попередньо складена для замовника аудиторською фірмою.

Виправлення помилок – це виправлення знайдених помилок і відхилень від вимог законодавства в обліку й звітності працівниками аудиторської фірми. Виправлення помилок працівниками аудиторської фірми може замовлятися лише як супутня послуга - для того, щоб виправляти помилки, їх необхідно спочатку знайти.

Планування як вид аудиторських послуг передбачає розробку різноманітних планів для стратегічного розвитку підприємства, отримання кредитів, інвестицій, досягнення поточних цілей підприємства. Аудиторська

фірма може розробляти бізнес-плани, інвестиційні та інші плани, що зв'язані з обліком, звітністю, податковим та іншим господарським законодавством. Необхідність в таких планах у підприємств може виникнути при обґрунтуванні використання отриманих кредитів, інвестицій, в інших випадках. Окремо можна виділити податкове планування, тобто розробку плану сплати податків переважно з метою законного зменшення податкових платежів, зниження податкового тиску.

Аналіз – це проведення різноманітних видів аналізу (економічного, фінансового), розробка рекомендацій на їх основі. Послуги з аналізу надаються аудиторськими фірмами для надання замовникам деталізованої інформації про їх підприємства, дослідження причин виникнення наявної ситуації, надання рекомендацій щодо поліпшення стану справ. Це може бути аналіз системи обліку підприємства з метою надання рекомендації щодо її вдосконалення, аналіз фінансового стану з метою його поліпшення, аналіз результатів діяльності з метою підвищення прибутковості. В останній час попит на такі послуги зростає з метою визначення ефективності господарювання підприємства.

Консультації здійснюються у формі надання обґрунтованих відповідей на запитання спеціалістів підприємства стосовно економічної і правової діяльності підприємства. Консультації у сфері обліку, права, економіки надаються з метою допомогти вийти з проблемних ситуацій і досягти найбільшої економічної прибутковості для клієнта на законних підставах. Фактична необхідність в консультаціях виникає при освоєнні нових сфер діяльності, зміні відповідальних осіб, зміні законодавства, виникненні необхідності законного зменшення податкових платежів, розв'язанні спірних питань з державними органами, іншими суб'єктами господарювання. Консультаційні послуги також передбачають підготовку роз'яснень з питань оподаткування, правильності накладання і розрахунку розмірів штрафних санкцій за порушення податкового законодавства, рекомендацій з організації первинного обліку, облікових рішень, що відповідають укладеним підприємством господарським договорам. Своєчасне надання консультаційної допомоги дозволяє підприємству-клієнту попередити недоліки в обліку і помилки при складанні звітності.

Навчальне консультування передбачає інформування співробітників клієнта про нові наукові й технічні досягнення з їх одночасним впровадженням в господарську діяльність шляхом проведення наукових семінарів, навчання на курсах підвищення кваліфікації. У результаті спільної роботи аудиторів і співробітників фірми-клієнта відбувається підвищення кваліфікації останніх, а також вирішуються конкретні управлінські

проблеми.

Проведення семінарів, підвищення кваліфікації облікового персоналу підприємств передбачає читання курсів лекцій, проведення практичних занять, семінарів спеціалістами аудиторської фірми. Для цього аудиторські фірми залучають провідних спеціалістів державної податкової служби, викладачів навчальних закладів та інших кваліфікованих спеціалістів.

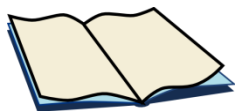
Співробітники аудиторської фірми звертають увагу учасників семінарів на зміни в цивільному, податковому та іншому законодавстві, що відбулись за певний період, дають коментарі з нормативних актів, що стосуються ведення бухгалтерського обліку, проводять аналіз типових помилок при веденні обліку і складанні звітності, відповідають на запитання учасників семінару.

Навчання облікового персоналу. Така послуга виступає як продовження послуги з організації бухгалтерського обліку. Аудиторська фірма за певний період часу підбирає і готує для роботи в бухгалтерії підприємства штат співробітників, починаючи від бухгалтерів з окремих ділянок (автоматизованих робочих місцях) обліку і закінчуючи головним бухгалтером і фінансовим директором. Даний вид послуг передбачає:

- підготовку і навчання бухгалтерів (початковий курс);
- навчання веденню бухгалтерського обліку на комп'ютерах;
- підготовку спеціалістів до складання іспитів для отримання кваліфікаційного атестату.

Найбільш якісно такі види послуг надають аудиторські фірми, які створені або діють на базі вищих навчальних закладів, науково-дослідних інститутів тощо.

Видання методичних розробок з бухгалтерського обліку, оподаткування, аналізу, аудиту здійснюється, як правило, великими аудиторськими фірмами, що мають колективи авторів для розробки методичної, навчальної та популярної літератури за певною тематикою, а також поліграфічну базу. Аудиторські фірми можуть надавати послуги з підбору посібників, починаючи з рекомендацій з підписки на періодичну літературу, галузеві й спеціалізовані видання і закінчуючи підбором довідників, технологій для комп'ютерів.



Практичний блок Практичне заняття 5.

Види аудиту та супутні послуги

Мета заняття:

- сформулювати уявлення про ознаки класифікації аудиту та його види;
- проаналізувати сутність принципів надання аудиторських послуг;
- закріпити знання щодо класифікації аудиторських послуг;
- засвоїти зміст аудиторських послуг;
- виконати передбачені практичні завдання.

Запитання для перевірки знань

1. Як класифікують аудит за характером виконуваної аудиторської роботи?
2. Охарактеризуйте операційний аудит.
3. Охарактеризуйте аудит на додержання нормативних вимог
4. Охарактеризуйте аудит фінансової звітності.
5. Як класифікують аудит за ініціативою здійснення?
6. Які категорії суб'єктів господарювання підлягають обов'язковому аудиту?
7. Які риси притаманні одночасно зовнішньому і внутрішньому аудиту?
8. Чим відрізняються зовнішній і внутрішній аудит?
9. Як класифікують аудит за функціями в управлінні фінансово-господарською діяльністю?
10. Як класифікують аудит за способом проведення?
11. Як класифікують аудит за формою власності аудиторського органу?
12. Як класифікують аудит в залежності від галузей діяльності суб'єктів господарювання?
13. Як класифікують аудит в залежності від тривалості співпраці між клієнтом і аудитором?
14. Яких принципів повинен дотримуватися аудитор, надаючи аудиторські послуги?
15. Як класифікують аудиторські послуги за змістом?
16. Які аудиторські послуги відносяться до послуг дії?

17. Які аудиторські послуги відносяться до послуг контролю?
18. Які аудиторські послуги відносяться до інформаційних послуг?
19. Як класифікують аудиторські послуги по відношенню до атестації?
20. Як класифікують аудиторські послуги за принципом сумісності з проведенням обов'язкового аудиту?
21. Які аудиторські послуги відносяться до послуг сумісних з проведенням обов'язкового аудиту?
22. Які аудиторські послуги відносяться до послуг не сумісних з проведенням обов'язкового аудиту?

Практичні завдання

1. Заповніть таблицю, проставляючи відповідну позначку, яка підтверджує сумісність аудиторських послуг з проведенням обов'язкового аудиту:

Види аудиторських послуг	сумісні з проведенням обов'язкового аудиту	несумісні з проведенням обов'язкового аудиту
Оглядова перевірка		
Операційна (тематична) перевірка		
Компіляція		
Ведення обліку		
Відновлення обліку		
Організація бухгалтерського обліку		
Складання фінансової звітності		
Захист бухгалтерської та податкової звітності в податкових органах		
Виправлення помилок		
Удосконалення діючої системи обліку		
Автоматизація обліку		
Планування		
Аналіз		
Надання консультацій		
Навчальне консультування		
Проведення семінарів, підвищення кваліфікації облікового персоналу підприємств		
Навчання облікового персоналу		
Видання методичних розробок з бухгалтерського обліку, оподаткування, аналізу, аудиту		

2. Проаналізуйте види аудиту за характером виконуваної аудиторської роботи. На основі засвоєного матеріалу заповніть таблицю:

Основні характеристики	Аудит фінансової звітності	Аудит на додержання нормативних вимог	Операційний аудит
Мета			
Користувачі			
Об'єкти			

3. Заповніть таблицю, проставляючи відповідну позначку, яка підтверджує класифікацію аудиторських послуг за змістом:

Види аудиторських послуг	Послуги дії	Послуги контролю	Інформаційні послуги
Оглядова перевірка			
Операційна (тематична) перевірка			
Компіляція			
Ведення обліку			
Відновлення обліку			
Організація бухобліку			
Складання фінансової звітності			
Захист бухгалтерської та податкової звітності в податкових органах			
Виправлення помилок			
Удосконалення діючої системи обліку			
Автоматизація обліку			
Планування			
Аналіз			
Надання консультацій			
Навчальне консультування			

<i>Продовження табл.</i>				
Проведення підвищення облікового підприємств	семінарів, кваліфікації персоналу			
Навчання персоналу	облікового			
Видання розробок з обліку, аналізу, аудиту	методичних бухгалтерського оподаткування,			

Тестові завдання

Дати відповіді на тестові завдання (правильною є тільки одна відповідь).

1. Послуги аудиторських фірм – це:

- а) послуги, які аудитори, керуючись чинним законодавством, можуть надавати клієнтам, окрім проведення аудиту;
- б) послуги, які аудиторські фірми, керуючись міжнародним законодавством, можуть надавати своїм клієнтам;
- в) послуги, що надаються аудиторами, включно з проведенням аудиту;
- г) правильна відповідь відсутня.

2. Які вимоги висуваються до послуг аудиторських фірм, крім спеціальних?

- а) облікові вимоги;
- б) загальні професійні вимоги;
- в) вимоги на складання фінансової звітності;
- г) консультаційні вимоги.

3. При наданні аудиторських послуг економічний суб'єкт несе відповідальність за:

- а) недотримання діючого законодавства;
- б) неповноту і юридичне оформлення документів, що надаються;
- в) обмеження можливості виконання аудиторською фірмою своїх обов'язків;
- г) усі відповіді правильні.

4. До послуг дії відносяться такі послуги:

- а) зі складання документів;
- б) з перевірки документів;
- в) з обліку документів;
- г) з передачі документів.

5. До послуг контролю відносяться послуги:

- а) з перевірки документів;
- б) з контролю обліку та складання звітності;
- в) з контролю нарахування та сплати податків;
- г) усі відповіді правильні.

6. Основні види послуг аудиторських фірм включають:

- а) ведення бухгалтерського обліку;
- б) відновлення бухгалтерського обліку;
- в) організацію бухгалтерського обліку;
- г) правильні відповіді а) і б).

7. Усі аудиторські перевірки проводяться згідно з:

- а) Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні»;
- б) Міжнародними стандартами аудиту та Законом України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність»;
- в) національними Положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку;
- г) усі відповіді правильні.

8. Асистентів аудиторів потрібно проінформувати про:

- а) відповідальність і мету процедури перевірки, яку вони повинні виконати;
- б) обов'язки і права;
- в) роботу, яку вони повинні обов'язково виконати;
- г) коло проблем, про які вони повинні відзвітувати аудитору.

9. Договір – це:

- а) документ, в якому висвітлені питання проведення аудиту;
- б) нормативно-правовий документ, де описано права, обов'язки сторін;
- в) документ, який засвідчує факт досягнення домовленості між замовником і виконавцем про проведення аудиторської перевірки;
- г) документ, що містить пропозиції з проведення аудиту.

10. Чи має право аудиторська фірма здійснювати обов'язковий аудит фінансової звітності суб'єкта господарювання, якому вона надає інформаційно-консультаційні послуги?

- а) так;
- б) ні;
- в) так, у разі погодження з Аудиторською палатою України;
- г) ні, якщо це не передбачено договором на аудиторські послуги.

11. Який документ засвідчує факт домовленості між замовником та виконавцем про проведення аудиторської перевірки?

- а) акт виконання робіт;

- б) наказ керівника аудиторської фірми;
- в) аудиторський висновок;
- г) договір на проведення аудиту.

12. В якій формі можуть надаватись аудиторські послуги?

- а) аудиторської перевірки, експертизи;
- б) оцінки ділової активності підприємства;
- в) консультацій з питань бухгалтерського обліку, звітності, оподаткування, аналізу фінансово-господарської діяльності;
- г) усі відповіді правильні.

13. Аудит відрізняється від супутніх послуг:

- а) характером аудиторських процедур;
- б) рівнем впевненості аудитора;
- в) кількістю необхідних аудиторських доказів;
- г) усі відповіді вірні.

14. Аудиторська послуга, що надається аудиторською фірмою за рішенням господарюючого суб'єкта, – це:

- а) внутрішній аудит;
- б) зовнішній аудит;
- в) обов'язковий аудит;
- г) ініціативний аудит.

15. Що з перерахованого не відноситься до аудиторських послуг?

- а) проведення семінарів;
- б) консультації з оподаткування;
- в) проведення інвентаризації;
- г) представлення інтересів підприємств перед третіми особами.

16. Яке з наведених тверджень найбільш суттєве у відмінностях між зовнішнім і внутрішнім аудитом?

- а) зовнішній аудитор повинен бути повністю незалежним від підприємства, внутрішній аудитор працює на підприємстві та складає звіт для керівництва;
- б) служба внутрішнього аудиту створюється відповідно до рішення керівництва підприємства, а зовнішнього – згідно з порядком, встановленим законодавством України;
- в) зовнішній аудитор повинен бути обов'язково атестованим (мати сертифікат аудитора), а внутрішній – ні;
- г) зовнішній аудитор повинен діяти згідно міжнародних стандартів аудиту а внутрішній – ні.

17. За суб'єктами здійснення аудит поділяється на:

- а) суцільний і вибіркового;

- б) внутрішній і зовнішній;
- в) суб'єктивний і об'єктивний;
- г) обов'язковий і ініціативний.

18. Внутрішній аудит – це:

- а) незалежна діяльність суб'єкта господарювання на предмет перевірки та оцінки роботи в межах його інтересів;
- б) перелік інформації, яка міститься в законодавчих актах, нормативних документах, кошторисах, які використовують у процесі аудиту для підготовки управлінських рішень;
- в) здійснення перевірки та налаштування програмних засобів, необхідних для певної аудиторської перевірки;
- г) незалежність – визначена чітким встановленням прав, обов'язків і відповідальністю, підзвітністю і підлеглистю лише керівнику підприємства.

19. Що не відноситься до видів внутрішнього аудиту?

- а) управлінський аудит;
- б) операційний аудит;
- в) аудит фінансової звітності;
- г) аудит якості обліку.

20. Ефективність діяльності внутрішнього аудитора забезпечується лише у разі:

- а) його залежності від керівників підрозділів, роботу яких він перевіряє;
- б) його незалежності від керівників підрозділів, роботу яких він перевіряє;
- в) його залежності від зовнішніх аудиторів;
- г) немає правильної відповіді.

Дайте відповідь на запитання, проставляючи у рядок: «Так» – «+» «Ні» – «-».

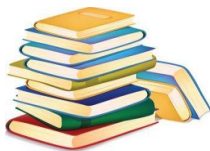
- 1) Навчальне консультування передбачає інформування співробітників клієнта про нові наукові й технічні досягнення з їх одночасним впровадженням в господарську діяльність шляхом проведення наукових семінарів, навчання на курсах підвищення кваліфікації.
- 2) До неатестованих послуг належать послуги, за якими формальна звітність аудитора безпосередньо на адресу клієнта відсутня.
- 3) За принципом сумісності виділяють послуги сумісні й несумісні з проведенням обов'язкового аудиту.
- 4) Аудиторські послуги класифікують за трьома ознаками: за змістом, за принципом сумісності і за відношенням до атестації.

- 5) У межах комплексу послуг, запропонованого аудиторськими фірмами, не використовується багато різних можливостей.
- 6) Всі види аудиту взаємозв'язані в єдиній системі фінансово-господарського контролю, спрямовані на вдосконалення підприємницької діяльності незалежно від форм власності і господарювання в умовах ринкових відносин.



Завдання для індивідуальної роботи

1. Підготувати презентацію «Види аудиту та супутні послуги».
2. Надати характеристику інформації, яка повинна знайти своє відображення в наказі про облікову політику.
3. Скласти аудиторський тест оцінки системи внутрішнього контролю окремого об'єкта аудиту.



Література для вивчення матеріалу

Основна:

1. Закон України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» від 21 грудня 2017 р. № 2258 – VIII.
2. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг : видання 2010 року, частина 1 / Пер. з англ. : Ольховікова О.Л., Селезньов О.В., Зеніна О.О., Гик О.В. Біндер С.Г.
3. Про порядок застосування в Україні Стандартів аудиту та етики Міжнародної федерації бухгалтерів: Рішення Аудиторської палати України від 18.04.2003 р. № 122/2.
4. Положення з національної практики контролю якості 1 “Організація аудиторськими фірмами та аудиторами системи контролю якості аудиторських послуг” (ПНПКЯ 1) затверджене рішенням АПУ від 27.09.2007 №184/4 зі змінами згідно рішення АПУ 30.06.2011 № 232/9.
5. Баранова А.О. Аудит : [навч. посібник] / А.О. Баранова. – Х.: ХДУХТ, 2017. – 246 с.
6. Бутинець Ф.Ф. Аудит: [підручник для студентів спеціальності Облік і аудит]./ Ф.Ф. Бутинець – Житомир: ПП „Рута”, 2006. – 478с.

7. Верига Ю. А. Бухгалтерський облік і аудит : Термінологічний українсько-російсько-англійський словник / Ю. А. Верига. – К. : ЦУЛ, 2012. – 292 с.
8. Виноградова М. О. Аудит : [навч. посібник] / М. О. Виноградова. – К. : ЦУЛ, 2014. – 500 с.
9. Гордієнко Н.І. Аудит, організація і методика: [навч. посіб.] /. Гордієнко Н.І., Харламова О.В., Карпенко М.Ю. - Х.: ХНАМГ, 2007.- 486с.
10. Гончарук С.М. Аудит : [навчально-методичний посібник] / Гончарук С.М., Долбнєва Д.В. – Львів : Ліга-Прес, 2015.– 338 с.

Додаткова (для поглибленого вивчення теми):

1. Гончарук Я. А. Аудит: навч. посібник / Я. А. Гончарук, В.С. Рудницький. – Київ : «Знання», 2007. – 784 с.
2. Михайлова Т. П. Міжнародний облік і аудит / Михайлова Т. П. – Донецьк : ДонДУЕТ, 2006. – 78 с.
3. Пилипенко І. І. Стандарти аудиту та етики: навч. посіб. / І. І. Пилипенко, О. Ю. Редько. – К.: ДП Інформаційно-аналітичне агентство, 2007. – 277с.
4. Пшенична А.Ж. Аудит: [навч. посібник] / Пшенична А.Ж. – К.: «Центр учбової літератури», 2018. – 320 с.
5. Рядська В.В. Аудит: [навч. посібник] / В.В. Рядська, Я.В. Петраков. - К.: «Центр учбової літератури», 2018. – 416 с.

Інформаційні ресурси

<http://www.rada.gov.ua/> - веб-сайт Верховної Ради України.

<http://www.apu.com.ua/> - веб-сайт Аудиторської палати України.

<http://www.spilka-audit.org.ua/> - веб-сайт Спілки аудиторів України.

<http://auditorukr.com.ua/> - веб-сайт Журналу «Аудитор України».

<http://n-auditor.com.ua/ru/> - веб-сайт Журналу «Незалежний аудитор».

<http://www.auditor-mag.ru/> - веб-сайт Журналу «Аудитор».

<http://www.nbuv.gov.ua/> – Національна бібліотека України ім. В.І.Вернадського.

<http://www.nbuv.gov.ua/portal/libukr.html> – Бібліотеки та науково-інформаційні центри України.

<http://www.library.lviv.ua/> – Львівська національна наукова бібліотека України ім. В. Стефаника.

сайт Органу суспільного нагляду за аудиторською діяльністю:

<https://www.apu.com.ua/>

Тема 6. Документування в аудиті

Міжпредметні зв'язки базуються на знанні дисциплін: вступ до фаху, бухгалтерський облік, фінанси.

Мета лекції – сформувати систему знань про способи виявлення підробок в документах, попередню, робочу та підсумкову документацію в аудиті.

Питання до теми

- 1. Способи виявлення підробок в документах.**
- 2. Попередня документація.**
- 3. Робоча документація аудитора.**
- 4. Підсумкова аудиторська документація.**
 - 4.1.** Структура висновку.
 - 4.2.** Види аудиторських висновків.
 - 4.3.** Звіт аудитора керівництву суб'єкта господарювання.

Ключові поняття: аудиторський висновок, аудиторське дос'є, договір на проведення аудиту, лист-зобов'язання, акт аудиторської перевірки, робоча документація.

1. Способи виявлення підробок в документах.

Під документами в аудиті розуміють первинні та зведені бухгалтерські документи.

До документів в аудиті відносять будь-який письмовий акт, спеціально виготовлений з метою закріплення відомостей про факти, що здійснилися, які відповідним чином закріплюють факти дійсності. Доказова природа документа визначається не технікою його виготовлення та відображення дійсності, а характером і сутністю відображених фактів, які мають значення для аудиту .

Документ, який є об'єктом дослідження, повинен бути перевірений аудитором та за формою і за змістом відображених в ньому операцій. Після перевірки його можна характеризувати як доброякісний або недоброякісний .

Доброякісний документ - це документ, що відповідає чинним законам, вимогам і положенням про документи і записи в бухгалтерському обліку.

Недоброякісним вважається документ, що не відповідає вимогам і відображає здійснену операцію в спотвореному вигляді. Недоброякісні документи за змістом відображених в них операцій вважаються підробленими і поділяються на дві групи: з матеріальною підробкою та з інтелектуальною підробкою.

Матеріальна підробка - це зміна змісту оригіналу документа шляхом підчисток, виправлень, дописок, відмітки заднім числом та іншими способами (наприклад, чек з підробленим підписом, платіжна відомість з підробленою розпискою про отримання по ній грошей тощо). Аудитору складно встановити подібні факти.

Інтелектуальна підробка - це складання і видача документа, правильно оформленого з формальної сторони, але такого, що заздалегідь містить неправдиві дані. Наприклад, рахунок підприємства із завищеними цінами або платіжна відомість із завищеною сумою заробітної плати, що нарахована і видана організатору крадіжки або його спільнику. Документи з інтелектуальною підробкою, що містять заздалегідь неправдиві дані, поділяються на безтоварні і безгрошові (повністю або частково).

Безтоварні - це документи, якими оформлено рух виробничих засобів в той час, як вони в дійсності не надходили, витрачені на інші цілі, або взагалі

залишились без руху. Наприклад, рахунки на нібито відпущені товари, які були викрадені.

Безгрошові - це оформлені операції з руху грошових коштів, які в дійсності не відбулись. Наприклад, рахунок приватної особи за виконану ним роботу, що додається до авансового звіту, в той час, як в дійсності робота не виконана, гроші не виплачені, а привласнені авансоодержувачем, який і склав безгрошовий документ.

Фальшивими документами вважаються документи, реквізити і зміст яких не відповідає дійсності.

Підроблені документи можуть бути дійсними і недійсними.

Недійсним називають документ, що втратив свою силу на момент надання (наприклад, чек на отримання грошей або довіреність, строк дії яких минув). Підробленими можуть бути й документи, не пов'язані безпосередньо з оформленням господарських операцій. Наприклад, підроблений паспорт, диплом про закінчення вищого навчального закладу тощо. Такі документи не є об'єктом дослідження контролера.

На практиці зустрічаються **антидатовані** документи, тобто такі, які видані минулим числом. Контролери не завжди приділяють увагу огляду та вивченню протоколів зборів, засідань правління підприємства, листування, скарг, заяв тощо. Тут можна виявити порушення законів, списання збитків, втрат, звільнення винних від відшкодування матеріальної шкоди, незаконну видачу премій, обставини, що сприяють порушенням, розкраданням, недоліки в підборі та заміні кадрів, видачу продукції без оплати тощо, Особливу увагу необхідно звертати на вивчення доповідних записок

матеріально відповідальних осіб тощо. Вони можуть вказувати шляхи перевірки важливих питань діяльності підприємства, що контролюється.

Існує ряд формальних ознак, які не свідчать самі про зловживання, разом з тим повинні привертати увагу контролера до документу і бути сигналом для перевірки операції, яка оформлена цим документом, до яких відносять наступні.

1. Відсутність при виконавчому документі розпорядження, що дає підставу для оформлення такого документу. Наприклад, відсутність вимоги на видачу в цех матеріалів зі складу при наявності видаткової накладної складу, за якою матеріал вважається відпущеним в цех.

2. Відсутність при розпорядчому документі виконавчого документа. Так, наприклад, по одному зловживанню про виробіток неврахованої продукції і про її реалізацію через торговельну мережу в справах фабрики, де така продукція виготовлялась, було виявлено розпорядження начальника відділу збуту про відпуск цієї продукції на адресу магазину. Однак, це розпорядження з ряду причин не було виконано, і, як наслідок, при розпорядчому документі не було виконавчого - про відпуск продукції магазину.

3. Складання документа з порушенням встановленої форми. Наприклад, складання довіреності не за типовою формою часто викликане бажанням приховати від контролю бухгалтерії злочинну операцію, що здійснена за допомогою такої довіреності.

4. Незаповнення всіх необхідних реквізитів в документі (номеру, дати, найменування підприємства). Відсутність номеру і дати документа може свідчити про повторне використання раніше проведеного, старого документу, навмисно складеного без номеру і дати. Відсутність адрес установ та осіб може означати неправдивий характер рахунків, актів, нарядів тощо, складання їх від імені вигаданих осіб або організацій. Так, наприклад, по справі про крадіжку готівки касиром спільно з бухгалтером розрахункової частини було встановлено, що гроші були привласнені шляхом повторного списання по касі в поточному році раніш не оплачених документів, в яких не зазначався рік.

5. Взаємна невідповідність окремих реквізитів документа наприклад, невідповідність назви підприємства вказаній в штампі та на печатці; номера і дати (великий номер з початку року або, навпаки, малий номер в кінці року), внутрішні протиріччя у змісті документу.

6. Недооформлення документу. Наприклад, рахунок на відпущений товар підприємством роздрібної торгівлі виявився без підпису бухгалтера;

контролером виявлено, що по цьому рахунку, який навмисно не надано для підпису, був не оприбуткований товар.

7. Оформлення документу зайвими реквізитами наявність на документі резолюцій та надписів про дозвіл в такій кількості, яка не вимагається при звичайному оформленні документу. Особа, що здійснює підробку, прагне приховати внутрішню невідповідність документу зовнішнім ознакам законності та обґрунтованості. Наприклад, на невеликому підприємстві був незаконно премійований бухгалтер на підставі його власної заяви і з трьома резолюціями про виплату премії розпорядника кредитами, головного інженера і голови міському. Але єдиного документу, необхідного для видачі премії бухгалтеру розпорядження керівника вищестоящої організації не було взагалі. Відсутність цього документу прагнули компенсувати зайвою кількістю резолюцій на заяві бухгалтера.

8. Відсутність необхідних додатків до документів первинних документів - при зведеній відомості; підстав для розрахунку - при відповідній розрахунковій відомості тощо. Відсутність додатків свідчить про два можливих явища: або документів взагалі не було, і, як наслідок, зведена відомість була складена без відповідної підстави, або підроблені документи вилучені, повторно використані та знаходяться при іншому реєстрі. Особливо поширені випадки неповноти наявних додатків, не виявлені тому, що контролер не здійснив арифметичної перевірки. Так, наприклад, при відомості на видачу заробітної плати немає табелів деяких працівників. Ревізором було виявлено, що ці особи були фіктивними, підписи у відомості підробленими, а гроші, випсані на їх ім'я, привласнені.

9. Сумарна невідповідність основного документу і додатків до нього. Наприклад, загальна сума, що вказана в зведеному документі, не відповідає частковим суммам в доданих до нього первинних документах.

10. Розбіжності в змісті декількох примірників одного і того ж документу. Наприклад, при прийманні передплати на газети і журнали агент Укрпошти в примірниках квитанцій, що видаються на руки передплатників, вказав дійсно прийняті суми і строк передплати. В тих же примірниках квитанцій, які здавалися до бухгалтерії, термін підписки і відповідно суми агентом зменшувались, а різниця привласнювалась.

11. Підписання документу особами, що не мають на це права. Так, видатковий касовий ордер і платіжна відомість на виплату заробітної плати будівельникам були підписані не керівником підприємства, що має право першого підпису, а виконробом і бухгалтером, які разом привласнили кошти, випсані на ім'я вигаданих осіб.

12. Підробка підписів, наявність різного роду підчисток, необумовлених виправлень тексту тощо. Підчистки, виправлення тексту, необумовлені при підписанні документу, часто свідчать про те, що вони внесені до тексту документу після його підписання.

Жодна із зазначених ознак сама по собі не свідчить про зловживання, але повинна привертати увагу контролера до операції, яка оформлена таким документом. Будь-який дефектний документ підлягає ретельному вивченню шляхом аналізу операції, яка ним оформлена. Також необхідно пам'ятати, що коли в злочинах беруть участь працівники бухгалтерії, перевірка повинна бути обов'язковою.

2. Попередня документація в аудиті.

До початку аудиторської перевірки або надання аудиторських послуг аудитор і замовник повинні погодити умови їх здійснення. Умови проведення аудиторської перевірки мають бути зафіксовані в попередній документації. МСА 210 «Умови домовленості про аудиторську перевірку» рекомендує погоджені умови задокументувати в листі-зобов'язанні або в будь-якій іншій договірній формі, що є зручною. Вказаний МСА 210 покликаний допомогти аудитору в підготовці листів-зобов'язань, які стосуються аудиторських перевірок фінансових звітів. Ці рекомендації можна також застосовувати до супутніх послуг. У разі надання інших послуг, наприклад, консультацій з питань оподаткування, бухгалтерського обліку або управління, може виявитися доречним складання окремих листів-зобов'язань. У цьому контексті слід зазначити, що більш доцільним є складання і листа-зобов'язання, і договору на проведення аудиту. Це дозволить у листі-зобов'язанні відобразити специфічні для аудиту погоджені умови щодо перевірки, а в договорі визначити найбільш суттєві господарські питання: предмет договору, термін перевірки, її вартість, реквізити сторін та ін. Лист-зобов'язання може виступати додатком до договору.

Таким чином, до складу попередньої документації в аудиті відносять **листи-зобов'язання і договір на проведення аудиту.**

Лист-зобов'язання – це документ, що підтверджує прийняття замовником призначення аудитором, мету і обсяг аудиторської перевірки, ступінь відповідальності аудитора перед клієнтом і форму будь-яких звітів та висновків.

До початку проведення аудиторської перевірки аудитор має надіслати замовнику лист-зобов'язання, що допоможе уникнути непорозумінь щодо завдання аудиту чи супутніх послуг.

Форма і зміст листів-зобов'язань про проведення аудиторської перевірки для різних замовників можуть різнитися, але в них обов'язково зазначають:

- мету аудиторської перевірки фінансових звітів;
- відповідальність управлінського персоналу за фінансові звіти;
- обсяг аудиторської перевірки, в тому числі посилання на чинне законодавство, положення та норми професійних організацій, яких дотримується аудитор;
- форму будь-яких звітів і висновків чи інший спосіб повідомлення результатів завдання;
- той факт, що у зв'язку з тестовим характером аудиторської перевірки та іншими властивими аудиторській перевірці обмеженнями разом з обмеженнями, властивими будь-якій системі бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю, існує неминучий ризик того, що навіть деякі суттєві викривлення можуть залишитися невиявленими;
- вимогу про вільний доступ до всіх бухгалтерських записів, документації та іншої інформації, що її запитуватимуть у зв'язку з проведенням аудиторської перевірки.

Крім перелічених основних пунктів, що обов'язково зазначаються в листі-зобов'язанні, аудитор може також вказати в листі на:

- заходи, пов'язані з плануванням аудиторської перевірки;
- можливу необхідність отримання від управлінського персоналу письмових підтверджень, які стосуються пояснень, зроблених у зв'язку з аудиторською перевіркою;
- прохання про підтвердження замовником умов перевірки шляхом підтвердження отримання ним листа-зобов'язання;
- опис будь-яких інших листів, звітів чи висновків, які аудитор планує видати замовникові;
- порядок обчислення суми гонорару та форму розрахунків.
- домовленість про залучення інших аудиторів та експертів з деяких аспектів аудиторської перевірки;
- домовленість про залучення внутрішніх аудиторів, а також інших працівників замовника;
- координацію роботи з попереднім аудитором (якщо аудитор працює із замовником вперше);
- обмеження відповідальності аудитора там, де це можливо;
- послання на будь-які подальші угоди між аудитором та замовником.

Розглянемо приклад листа-зобов'язання, який рекомендовано МСА 210 «Умови домовленості про аудиторську перевірку». Цей лист призначений

для використання як зразок відповідно до викладеного в МСА і може змінюватися згідно з конкретними вимогами і обставинами.

Приклад листа-зобов'язання про проведення аудиторської перевірки

Раді директорів або відповідному представникові найвищого управлінського персоналу:

Ви звернулися до нас з проханням про проведення аудиторської перевірки бухгалтерського балансу (назва суб'єкта господарювання) станом на ____, а також звіту про фінансові результати, про рух грошових коштів і приміток за рік, що завершується на цю дату. Цим листом ми раді підтвердити прийняття нами і наше розуміння цього завдання. Аудиторську перевірку ми проведемо з метою висловити думку про фінансові звіти.

Ми проводитимемо аудиторську перевірку відповідно до Міжнародних стандартів аудиту (або вкажіть відповідні національні стандарти чи практику). Ці стандарти вимагають, щоб ми планували і проводили аудиторську перевірку з метою одержати обґрунтовану впевненість у тому, що фінансові звіти не містять суттєвих викривлень. Аудит передбачає перевірку шляхом тестування свідчень, що підтверджують суми та розкриття інформації у фінансових звітах. Аудиторська перевірка включає і оцінювання застосовуваних принципів бухгалтерського обліку та суттєвих облікових оцінок, здійснених управлінським персоналом, а також оцінювання подання фінансових звітів у цілому.

У зв'язку з тестовим характером аудиторської перевірки та іншими властивими аудиторській перевірці обмеженнями (разом з обмеженнями, властивими будь-якій системі бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю) є неминучий ризик того, що навіть деякі суттєві викривлення можуть залишитися невиявленими.

Окрім нашого висновку про фінансові звіти, ми плануємо надати Вам окремий лист, який стосується будь-яких помічених нами суттєвих недоліків у системах бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю.

Ми нагадуємо Вам, що відповідальність за підготовку фінансових звітів, у тому числі за відповідне розкриття інформації, несе управлінський персонал компанії. Сюди входить ведення відповідних облікових записів, здійснення заходів внутрішнього контролю, вибір та застосування облікової політики та охорона активів компанії. Ми просимо управлінський персонал компанії (і це є частиною процесу аудиторської перевірки) надавати письмове підтвердження стосовно пояснень, зроблених у зв'язку з аудиторською перевіркою.

Ми сподіваємося на повноцінну співпрацю з Вашим персоналом і на те, що нам буде надано всі записи, документацію та іншу інформацію, потрібну

у зв'язку з нашою аудиторською перевіркою. Наш гонорар (що виплачується на основі рахунків, які виставлятимуться відповідно до виконаних робіт) розраховується, виходячи з часу, витраченого фахівцями на проведення аудиторської перевірки, і містить покриття поточних витрат. Погодинна оплата варіюється залежно від ступеня відповідальності фахівців, їхнього досвіду та кваліфікації.

Цей лист вважається дійсним протягом наступних років до моменту припинення терміну його дії, внесення змін або заміни цього листа іншим.

Просимо Вас підписати та повернути один примірник цього листа на доказ того, що він відповідає Вашому розумінню умов проведення нами аудиторської перевірки фінансових звітів.

Підтверджено

від імені компанії ABC (підпис)

Ім'я та посада

Дата

У разі проведення повторної аудиторської перевірки аудитору треба розглянути, чи вимагають обставини перегляду умов перевірки і чи є необхідність нагадати замовнику про чинні умови завдання. Аудитор може прийняти рішення не складати щоразу новий лист-зобов'язання. Але існують ситуації та обставини, за яких складання нового листа може бути доречним. До таких ситуацій та обставин доцільно віднести:

- будь-яка ознака, що вказує на неправильне розуміння замовником мети й обсягу аудиторської перевірки;
- будь-які переглянуті або особливі умови домовленості;
- недавні зміни у складі найвищого управлінського персоналу, ради директорів або у структурі власності;
- значні зміни характеру чи масштабів діяльності замовника;
- вимоги законодавства.

У ході проведення аудиторської перевірки можуть виникати обставини, за умов яких стають необхідними зміни раніше погоджених умов їх здійснення. До таких обставин відносяться:

- зниження вимог замовника щодо рівня впевненості;
- зміни в обставинах, що впливають на необхідність послуги, неправильне розуміння характеру аудиторської перевірки або супутніх послуг, що їх запитували спочатку;
- обмеження обсягу завдання, що встановлюється управлінським персоналом.

У разі зміни домовленості аудиторів і замовникові треба погодити нові умови. Аудитору не слід погоджуватися на зміну домовленості, якщо для цього немає обґрунтованого виправдання.

Договір на проведення аудиту є основним документом, який засвідчує факт досягнення домовленості між замовником і виконавцем про проведення аудиторської перевірки.

Зміст договору на проведення аудиту може бути різним залежно від конкретних обставин, але існує ряд моментів, що в будь-якому випадку повинні знайти відображення у договорі. Детальна структура договору може бути різною, однак його форма загалом повинна відповідати загальноприйнятій в Україні формі договорів.

У **преамбулі** договору після вказівки назви і номера договору, місця і дати його підписання, повинні бути наведені назви сторін, які уклали договір (замовник і виконавець), прізвища посадових осіб, які підписали договір від імені кожної сторони і підстави, на яких вони діють.

У розділі «**Предмет договору**» вказується назва аудиторської послуги («проведення аудиту» або «аудиторська перевірка»), мета аудиту і характеризується масштаб аудиту.

У розділі «**Зобов'язання сторін**» вказуються перелік і характеристика зобов'язань, які бере на себе кожна із сторін.

При цьому перелік зобов'язань замовника повинен містити такі положення:

- надання аудиторам можливості доступу до будь-яких записів, документації та іншої інформації, яка затребувана в зв'язку з аудитом;
- відмова від будь-яких дій, що здійснюються з метою впливу на думку аудитора;
- зобов'язання з приймання і оплати робіт;
- інші зобов'язання.

У переліку зобов'язань аудитора необхідно вказати про:

- дотримання умов конфіденційності інформації та інших принципів аудиту;
- вказівку форми, в якій замовнику буде видана інформація про результати проведеної аудитором роботи (обсяг і склад переданої замовнику документації);
- дотримання вимог до якості згідно із стандартами аудиту, законодавчими актами України та іншими (вказати, якими саме) критеріями;
- зобов'язання інформування замовника у випадку, якщо в процесі роботи виявиться її недоцільність;
- інші зобов'язання.

У розділі «**Порядок здачі й прийому робіт**» вказується перелік, характеристика і послідовність процедур, які виконуються сторонами при передачі результатів роботи, а також умови і порядок оформлення відмови замовника прийняти виконану роботу.

У розділі «**Термін виконання робіт**» вказуються тривалість виконання роботи, дата початку і закінчення, а також терміни надання результатів.

У розділі «**Вартість робіт і порядок розрахунків**» вказуються відомості про розмір і порядок виплати винагороди за виконання робіт.

Розділ «**Відповідальність сторін**» містить умови відповідальності кожної сторони (які саме випадки спричиняють настання відповідальності і в якому вигляді передбачена відповідальність). Доцільно також обумовити аспекти, за які та чи інша сторона не несе відповідальності.

В умовах відповідальності замовника повинні бути такі положення:

- відповідальність за достовірність наданої аудиторам інформації;
- відповідальність за виявлені відхилення і порушення, за фінансові результати і звітність по них;
- відповідальність у разі невиконання рекомендацій аудитора;
- відповідальність за невиконання зобов'язань прийому і оплати винагороди за роботу;
- інші види і умови відповідальності.

В умовах відповідальності виконавця необхідно вказати такі положення:

- відповідальність за якість виконаних робіт;
- відповідальність за дотримання термінів робіт;
- відповідальність за дотримання принципів аудиту при виконанні робіт;
- інші види і умови відповідальності.

У цьому ж розділі обумовлюється відповідальність за початкові залишки при першому проведенні аудиту або відповідальність у випадку, якщо попередні перевірки виконувалися іншим аудитором. У даному розділі повинна також бути відмітка про термін дії такої відповідальності.

У розділі «**Термін дії договору**» наводиться вказівка про дату початку і закінчення дії договору.

У розділі «**Реквізити сторін**» вказуються юридичні адреси і платіжні реквізити кожної сторони.

У розділі «**Особливі умови**» вказуються положення, які сторони в договорі вважають за необхідне обумовити і які не знайшли відображення в попередніх розділах договору. Зокрема, обумовлюється таке:

- питання про те, що залежно від рівня суттєвості перевірки та інших властивих аудиту обмежень є можливість і навіть імовірність того, що будь-які істотні помилки можуть залишитися не знайденими;
- умови відмови виконавця від продовження робіт на будь-якому етапі їх виконання;
- умови продовження терміну виконання робіт;
- посилання на будь-які додаткові угоди до даного договору, а також на додатки до договору;
- порядок вирішення суперечок за даним договором;
- інші умови.

Окремі положення договору можуть пояснюватися додатковими документами (додатками до договору). Наприклад, термін виконання робіт може регламентуватися календарним планом робіт, розмір і порядок виплати винагороди за роботу - протоколом узгодження договірної ціни та ін., умови проведення аудиту – листом-зобов'язанням. У цьому разі в тексті договору робиться посилання на ці документи і на те, що вони є невід'ємною частиною договору. Склад і зміст додатків можуть бути різними і залежати від конкретних обставин.

3. Робоча документація в аудиті

Документальне оформлення аудиторської перевірки складається з двох видів документації - робочої та підсумкової.

Аудитор зобов'язаний вести документацію зі справ, які стосуються прийнятих рішень за результатами проведеної аудиторської перевірки і які, в свою чергу, будуть покладені в основу аудиторського висновку.

Робоча документація - це записи, за допомогою яких аудитор фіксує проведені процедури перевірки, тести, отриману інформацію і відповідні висновки, які робляться під час проведення аудиторської перевірки. У робочу документацію вноситься інформація, яка, на думку аудитора, є важливою для того, щоб правильно виконати аудиторську перевірку, і яка повинна підтвердити висновки та пропозиції в аудиторському висновку. Робоча документація може бути оформлена у вигляді стандартних форм і таблиць на папері або зафіксована на електронних носіях інформації, на кіно- чи відеоплівку.

Під час планування та проведення аудиту робоча документація допомагає краще здійснювати аудиторську перевірку та контроль над процесом її проведення, в ній реєструються результати аудиторських експертиз, виконаних для підтвердження прийнятих аудитором рішень.

Суть робочих документів, їх зміст, форма, володіння та порядок зберігання викладені в МСА 230 «Документація».

Основним призначенням робочих документів вважають: розробку плану перевірки; підтвердження виконання плану перевірки; систематизацію інформації, яка збирається в процесі перевірки; організацію оперативного управління процесом перевірки; створення основи для визначення ефективності виконаної роботи кожним аудитором; оцінку адекватності поточних методів аудиту, які використовуються, чинному господарському законодавству.

Зміст робочої документації значною мірою є питанням професійного судження аудитора, оскільки немає ні можливості, ні необхідності документувати кожне спостереження або обстеження.

Склад, кількість та зміст документів, які входять до робочої документації аудитора, визначаються, виходячи з наступних факторів (рис. 6.1).

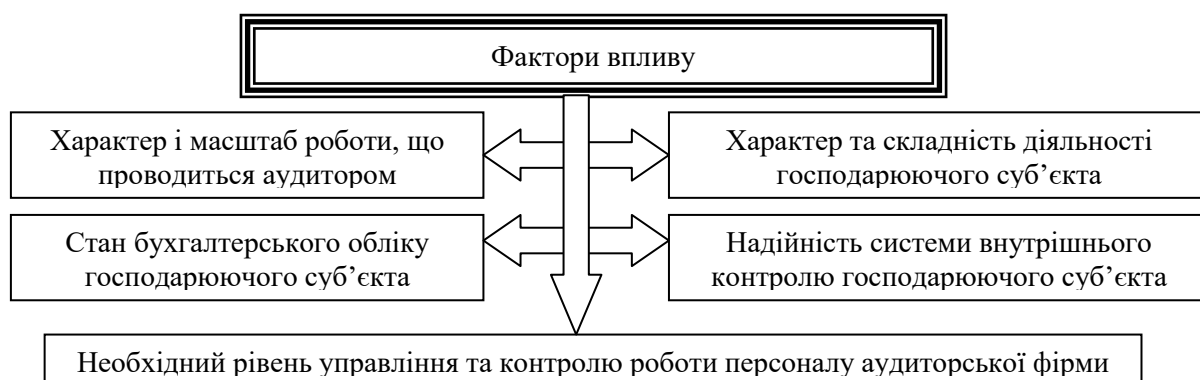


Рис. 6.1. Фактори, що визначають склад, кількість і зміст робочих документів

Робоча документація виконує наступні функції:

- ✓ обґрунтовує твердження в аудиторському висновку та свідчить про відповідність зроблених процедур аудиту прийнятим нормативам;
- ✓ полегшує процес керування, нагляду та контролю за якістю проведення аудиторської перевірки;
- ✓ сприяє виробленню методологічного підходу до процесу аудиторської перевірки, допомагає аудиторіві в роботі.

Робоча документація має відображати наступну інформацію по кожному з аспектів, які перевіряються:

- ✓ методика проведеної аудиторської перевірки;
- ✓ проведені під час перевірки тести;

- ✓ зроблені аудитором висновки та прийняті рішення і пропозиції.

Зміст робочої документації значною мірою є питанням професійного судження аудитора, оскільки немає ні можливості, ні необхідності документувати кожне спостереження або обстеження.

При визначенні майбутнього змісту документації аудиторів доцільно взяти за орієнтир те, що робочою документацією буде користуватися, наприклад, інший аудитор, котрий не має великого досвіду роботи в галузі аудиту. Переглянувши цю документацію, інший аудитор зміг би зрозуміти основний зміст проведеної перевірки та прийнятих рішень з результатів перевірки без визначення окремих деталей процедур перевірки. Окремі деталі процедур перевірки інший аудитор може зрозуміти лише тоді, коли він обговорить їх з аудитором, котрий підготував робочу документацію.

Робочі документи необхідно професійно та грамотно оформляти. Оформлення документів здійснюється так, щоб забезпечити доступність для прочитання і усвідомлення змісту. Конкретні форми робочих документів визначаються аудиторами (аудиторськими фірмами) з урахуванням специфіки окремих питань аудиту. Оскільки використання стандартних форм робочої документації (наприклад, стандартні бланки тощо) позитивно впливає на ефективність і якість аудиторської роботи, необхідно впроваджувати в аудиторських фірмах єдині форми ведення робочої документації. Доцільно використовувати як робочу документацію матеріал, підготовлений клієнтом. Це прискорює процес оформлення робочої документації. У таких випадках аудиторів необхідно переконатися в тому, що ці матеріали відповідають дійсному стану справ і перевірити їх ретельність та правильність. Бажано до початку перевірки попросити клієнта підготувати необхідні матеріали для їх використання як аудиторської документації.

Залежно від тривалості взаємовідносин аудитора і підприємства-клієнта робочі документи поділяють на:

- **постійні** - містять інформацію, що стосується аудиту окремих питань, які повторюються з року в рік (копії установчих та реєстраційних документів тощо);
- **поточні** - містять інформацію, яка стосується аудиту поточних періодів фінансово-господарської діяльності клієнта (каса, банк, реалізація та тощо.).

Перелік основних документів, що вивчаються аудитором в ході здійснення перевірки, і включаються до робочої документації, наведений на рис. 6.2.

При оформленні робочої документації необхідно дотримуватися таких вимог: на першій сторінці кожного робочого документа вказується назва аудиторської фірми, назва підприємства, період перевірки чи дата перевірки документації клієнта; кожному робочому документу дається назва, наприклад: «Аудит обліку основних засобів», «Аудит порядку проведення інвентаризації...»; для прискорення пошуку необхідної робочої документації кожному документові присвоюється код (шифр). Існує багато різноманітних систем присвоєння індексів, такі як алфавіт, цифри, номери рахунків балансу, різноманітні сполучення цих систем. Сторінки кожного робочого документа в межах однієї назви необхідно пронумеровувати; в кожному робочому документі проставляється прізвище аудитора, який фактично підготував його (або скорочені ініціали), та дату остаточного виконання процедур аудиторської перевірки, відображених у цьому документі.

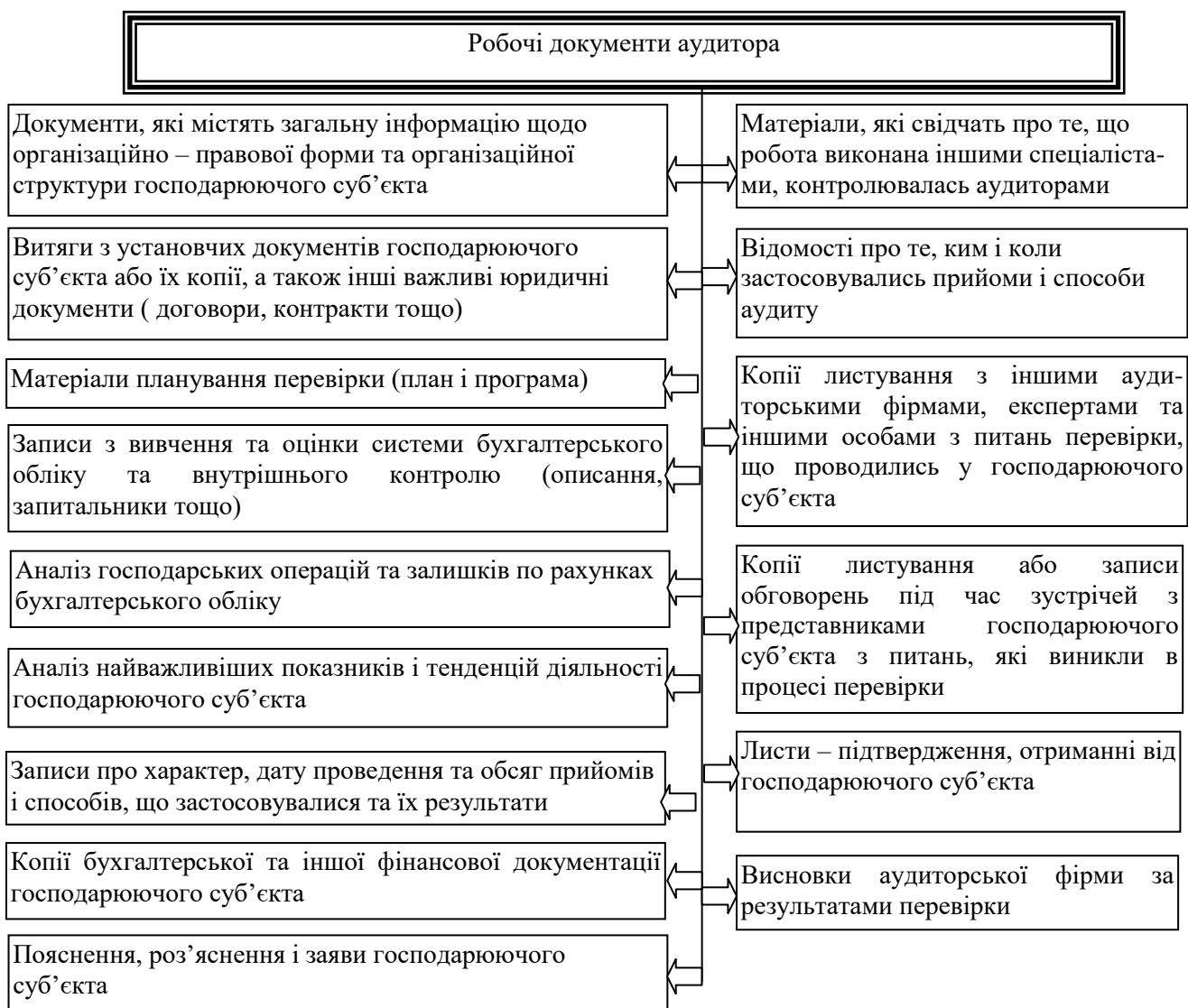


Рис. 6.2. Склад робочих документів аудитора

Робочі документи складаються з таких частин: інформації про юридичну та організаційну структуру підприємства: необхідних витягів або копій юридичних документів, угод і протоколів, інформації про галузь діяльності підприємства та нормативної документації, яка регулює діяльність підприємства; документації про вивчення та оцінку систем обліку та внутрішнього контролю підприємства; документації про порядок планування аудиту; аналізу важливих показників та тенденцій; документації, яка відображає час проведення аудиторських операцій та отриманий результат по кожній з них; списку фахівців, які виконували аудиторські процедури, та часу їх роботи; висновків сторонніх аудиторів або експертів, яких залучали до перевірки окремих питань діяльності підприємства, листування з клієнтом з окремих питань, якщо таке мало місце, або нотатки про проведені бесіди та обговорення; копій листів, надісланих (чи отриманих) до третіх осіб, які мають відношення до перевірки, копій фінансових звітів клієнта; опису змісту відповідей аудитора на запитання клієнта; висновків, зроблених аудитором по різноманітних аспектах перевірки, в тому числі по випадкових ситуаціях та незвичайних моментах, розкритих під час перевірки, а також інформації про те, як вони були вирішені, розкриття фактів та міркувань, які стосуються цих висновків.

Необхідно забезпечити достатній рівень розкриття та деталізації процедур аудиту в робочій документації для того, щоб: забезпечити можливість контролю будь-яким аудитором процесу проведення аудиторської перевірки поточного року; підтверджувати обґрунтування аудиторського висновку; підтверджувати відповідність проведеної перевірки прийнятим аудиторським нормативам; забезпечувати ефективну допомогу будь-яким аудиторам у плануванні та проведенні наступних перевірок підприємства; служити аудитору довідковим матеріалом, щоб у разі необхідності він міг надати будь-кому пояснення щодо змісту проведеної перевірки.

В робочих документах обов'язково зберігаються копії листа-зобов'язання аудиторської фірми про згоду на проведення аудиту, договору (з усіма додатками і доповненнями до договорів) на проведення даної аудиторської перевірки, аудиторського висновку та письмової інформації керівництву по закінченню перевірки. Оригінали таких документів зберігаються в спеціально обладнаному для цього місці. Робочі документи повинні бути повними і детальними, щоб досвідчений аудитор, ознайомившись з ними, міг отримати загальне уявлення про проведену перевірку. Робочу документацію слід створювати своєчасно: до початку, в ході та по завершенню аудиту. До моменту надання аудиторського висновку

господарюючому суб'єкту всю робочу документацію необхідно належним чином обробити та оформити, щоб надати йому юридичної сили (рис. 6.3).



Рис. 6.3. Структура робочих документів

Робочі документи необхідно зберігати скомплектовано і в заведених для кожного клієнта папках («файлах») (рис. 6.4.).

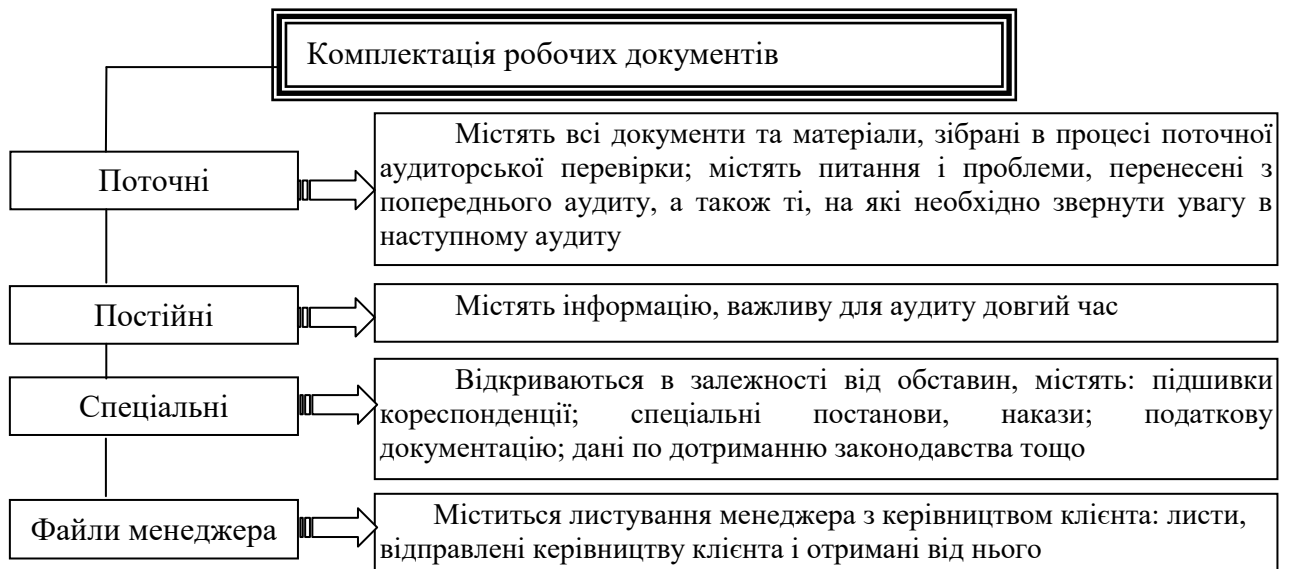


Рис. 6.4. Види файлів, в які комплектуються робочі документи

Кожен документ, який входить до робочої документації, повинен мати ідентифікаційний номер. Система побудови та порядок присвоєння ідентифікаційних номерів таким документам встановлюється аудиторською фірмою.

Робоча документація повинна зберігатися в архіві не менше 5-ти років.

Зберігання робочих документів, оформлення і передача її до архіву організується керівником аудиторської фірми або особою, ним уповноваженою.

Додаткова підсумкова документація не є обов'язковою і видається замовникові тільки в тому випадку, якщо аудитор вважає це необхідним, або у випадку, коли це обумовлено у договорі чи додатковій угоді між аудитором та клієнтом.

Додаткова підсумкова документація оформлюється як додаток до аудиторського висновку або як самостійний документ. Додаткова підсумкова документація оформлюється як додаток до аудиторського висновку, якщо аудитор у висновку посилається на цю документацію. В іншому випадку додаткова документація є самостійним документом. Аудитор може не посилатися у висновку на додаткову документацію в тому разі, якщо викладене в ній не є настільки істотним, щоб вплинути на зміст аудиторського висновку.

Аудитор самостійно визначає необхідний зміст та форму додаткової підсумкової документації аудиту. Додаткова підсумкова документація аудиту оформлюється під одною з наступних назв: «Аудиторський звіт», «Звіт про проведення аудиту», «Звіт про результати проведення аудиту», «Звіт про експрес-огляд», «Експертний огляд», «Зауваження та рекомендації за результатами аудиторської перевірки», «Лист-інформування клієнта».

Після завершення аудиту щонайменше один примірник всієї підсумкової документації (аудиторського висновку та додаткової документації) залишається у аудитора (аудиторської фірми).

Порядок зберігання підсумкової документації встановлюється аудиторською фірмою з урахуванням забезпечення вимог зберігання та конфіденційності. Підсумкову документацію не можна вимагати або вилучати в аудитора (аудиторської фірми) за винятком випадків, передбачених чинним законодавством. Термін зберігання підсумкової документації визначається, виходячи з практики аудиторської діяльності, юридичних вимог та інших додаткових міркувань.

4. Підсумкова аудиторська документація.

4.1. Структура висновку

По закінченні аудиторської перевірки аудитор складає два підсумкових документи: звіт про результати аудиторської перевірки та аудиторський висновок.

Для користувачів публічної фінансової звітності аудитор готує чіткий висновок про перевірену звітність, відповідність її у всіх суттєвих аспектах інструкціям про порядок складання звітності та принципам обліку, які передбачені Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» і Національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку. Порядок складання висновку регламентується МСА 700 і 700А «Аудиторський висновок про фінансову звітність», МСА 800 «Аудиторський висновок при виконанні завдань аудиту спеціального призначення».

За своїм правовим статусом висновок аудитора прирівнюється до висновку експертизи, що призначається у відповідності з процесуальним законодавством України.

Аудиторський висновок складається у вільній формі, але обов'язково в ньому мають бути наступні розділи: заголовок; замовник, вступ; масштаб перевірки, висновок аудитора про перевірену фінансову звітність, дата аудиторського висновку, підпис аудиторського висновку, адреса аудиторської фірми.

Заголовок аудиторського висновку містить запис про те, що аудиторську перевірку проведено незалежним аудитором (аудиторами), а також назву фірми або прізвище аудитора, який здійснював аудит. Це є свідченням того, що під час аудиту не було жодних обставин, які могли б призвести до порушення принципу незалежності перевірки. Незалежність міркувань аудитора – обов'язкова вимога об'єктивності аудиторського дослідження. Якщо цю умову порушено, аудитор не має права складати висновок про перевірену звітність, оскільки зібрана інформація не є достатньою і доказовою.

Замовник аудиторського висновку. В аудиторському висновку слід чітко зазначити, кому він адресований (дати повну назву підприємства, яке перевірялося, і час перевірки).

Вступ. Аудиторський висновок має містити інформацію про склад перевіреної звітності та дату її складання. Слід також зазначити, що відповідальність за правильність складання звітності покладається на керівництво підприємства, яке перевіряється, а за обґрунтованість аудиторського висновку, складеного за цією звітністю, - на аудитора.

Масштаб перевірки. В аудиторському висновку необхідно наводити масштаб аудиту і зміст проведених робіт. Цей розділ аудиторського висновку дає впевненість його користувачам у тому, що аудиторська перевірка здійснена відповідно до вимог українського законодавства та норм, які

регулюють аудиторську практику і ведення бухгалтерського обліку, або у відповідності з вимогами міжнародних стандартів та практики.

У цьому розділі говориться, що перевірка була спланована і підготовлена з достатнім рівнем упевненості в тому, що фінансова звітність не має суттєвих помилок.

Під час аудиторської перевірки аудитор повинен робити оцінку помилок у системах обліку та внутрішнього контролю підприємства на предмет їх суттєвого впливу на фінансову звітність. При оцінці суттєвості помилок аудитор повинен керуватися положеннями МСА 320 «Суттєвість в аудиті». Далі зазначається, що аудитор використовував принцип вибіркової перевірки інформації і що під час перевірки він брав до уваги тільки суттєві помилки. Також дається інформація про принципи бухгалтерського обліку, які використовувалися на підприємствах у період перевірки.

Аудиторський висновок повинен містити дані про:

- ♦ використання аудитором конкретних тестів при перевірці інформації, котра підтверджує цифровий матеріал, на якому ґрунтується звітність;
- ♦ методологію обліку, яку використовувало керівництво підприємства, що перевіряється, при підготовці звітності в цілому та фінансових звітів зокрема.

Масштаб перевірки може бути викладений приблизно так:

«Ми провели перевірку відповідно до вимог нормативів аудиту, що діють в Україні, які передбачають, що вона планується і здійснюється з метою збирання достатньої інформації про те, що звіти підприємства, яке перевіряється, не містять суттєвих помилок, і склали за ними висновок про його реальний фінансовий стан. Застосовуючи тестування, ми перевірили інформацію, що підтверджує цифровий матеріал, на якому ґрунтується звітність. Під час перевірки досліджені бухгалтерські принципи оцінки матеріальних статей балансу, використані керівництвом підприємства: оцінка основних засобів, матеріалів, МШП тощо. Вважаємо, що зібрана інформація є достатньою для складання аудиторського висновку».

Висновок аудитора про перевірену фінансову звітність. Аудитор повинен підготувати чіткий висновок про перевірену звітність, відповідність її в усіх суттєвих аспектах Національним положенням (стандартам) бухгалтерського обліку та принципам обліку, що передбачені Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні».

Датою аудиторського висновку є день завершення аудиторської перевірки. В цей день аудитор зобов'язаний доповісти про результати перевірки керівництву підприємства, що перевіряється.

Дата на аудиторському висновку проставляється того самого дня, коли керівництво підприємства підписує акт приймання-передачі аудиторського

висновку. Дата в аудиторському висновку проставляється або перед вступною частиною аудиторського висновку, або біля підпису аудитора.

Підпис аудиторського висновку. Аудиторський висновок підписує від імені аудиторської фірми її директор або аудитор, який має сертифікат аудитора України відповідної серії. Аудиторський висновок рекомендується підписувати ім'ям аудиторської фірми, оскільки вона несе юридичну відповідальність за якість проведеного аудиту та згідно із Законом України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність».

В аудиторському висновку вказується **адреса** дійсного місцезнаходження аудиторської фірми та код у реєстрі суб'єктів аудиторської діяльності на аудиторську діяльність. Ця інформація може розміщуватися як у кінці аудиторського висновку, після підпису аудитора, так і в матриці бланка аудиторської фірми.

Висновок аудитора за результатами аудиту є різних видів:

- Аудиторські висновки перевірки бухгалтерської звітності (МСА 700, 710) – позитивний, умовно – позитивний, негативний, відмова від надання висновку.

- Аудиторські висновки спеціального призначення (МСА 800, 810) – за результатами тематичного аудиту; про фінансову звітність, підготовлену у відповідності з іншими принципами обліку; про окремі частини фінансової звітності; про дотримання договірних відносин; про узагальнену фінансову звітність підприємства.

Загальний висновок аудитор готує на базі попередніх підсумкових висновків щодо складання фінансової звітності відповідно до встановлених і вимог чинного законодавства України та прийнятої облікової політики, реальності і точності відображення його фінансового стану на дату складання звітності.

Аудиторська фірма несе відповідальність за виражену в аудиторському висновку свою думку про події, які відбулись до дати на яку складена бухгалтерська звітність і до дати підписання аудиторського висновку.

4.2. Види аудиторських висновків

Метою складання аудиторського висновку є надання висновку аудитором (аудиторською фірмою) про повноту, достовірність і неупередженість інформації щодо фінансового стану, власного капіталу, руху грошових коштів, результатів діяльності, що розкривається у фінансовій звітності господарюючого суб'єкта.

Аудиторський висновок складається на українській мові, вартісні показники виражаються у валюті України. Виправлення в аудиторському висновку не допускаються.

До аудиторського висновку додається бухгалтерська звітність господарюючого суб'єкта, відносно якого проводився аудит. З метою ідентифікації на формі звітності повинен бути підпис аудитора або спеціальний штамп аудиторської фірми.

Висновок може бути позитивним, умовно-позитивним, негативним, а також можлива відмова від надання висновку про фінансову звітність підприємства. У двох останніх випадках в аудиторському висновку може наводитися короткий перелік аргументів - причина такого висновку, який відрізняється від позитивного. При необхідності більш докладного опису цих аргументів, аудиторський висновок може містити посилання на інформацію, що наводиться в додатку.

Позитивний висновок представляється клієнту у випадках, коли на думку аудитора виконано наступні умови (рис. 6.5).

Враховується також стан обліку та фінансової звітності підприємства у позитивному висновку наводяться стверджувальні слова, такі як: «задовольняє вимогам», «належним чином становить», «дає достовірне й дійсне уявлення», «достовірно відображає», «знаходиться у відповідності з...», «відповідає».

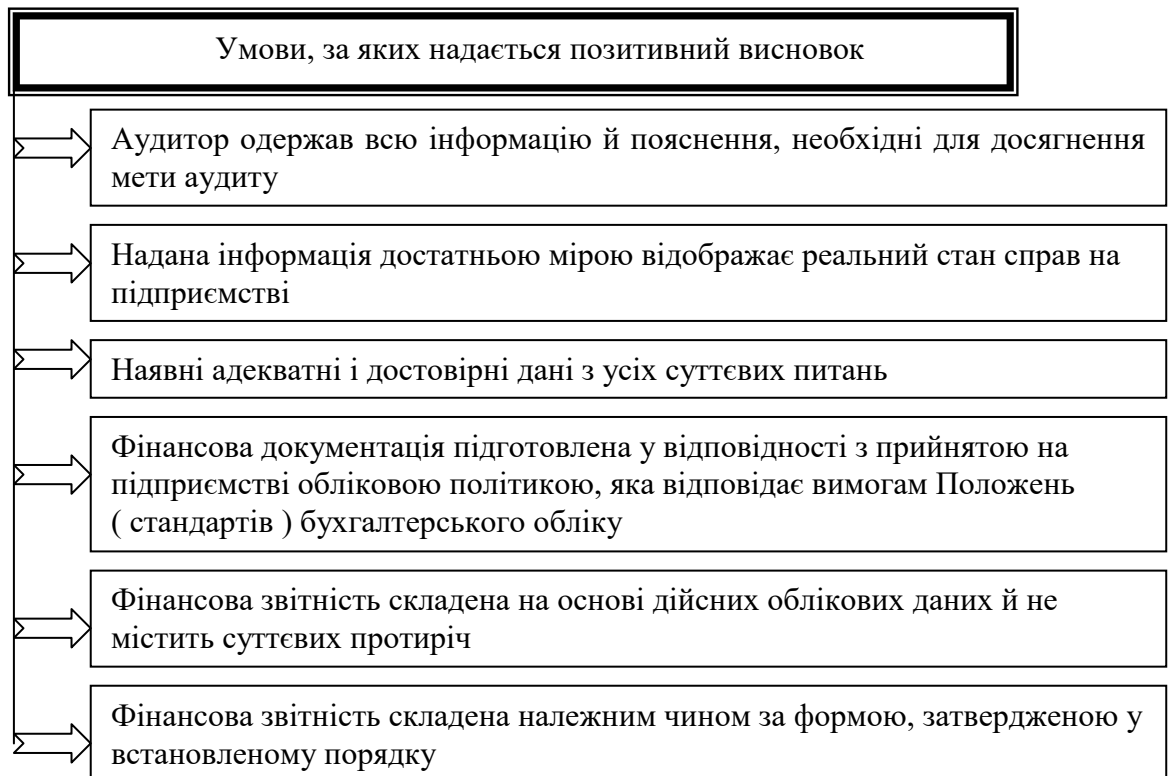


Рис. 6.5. Умови, за яких надається позитивний висновок

Якщо під час аудиторської перевірки в аудитора виникли заперечення або сумніви щодо правильності тих або інших рішень, прийнятих керівництвом підприємства, але йому було представлено аргументоване й переконливе їх обґрунтування, то в аудиторському висновку ці події та рішення наводити необов'язково, оскільки вони не впливають на зміст безумовно позитивного висновку.

Аудитори самостійно обирають форму викладення змісту перевірки, проте завершальна частина повинна відповідати вимогам МСА 700, 700А.

Позитивний висновок

(існує безумовна позитивна згода)

«... У результаті проведення аудиту встановлено: надана інформація дає реальне й повне уявлення про наявний склад активів та пасивів суб'єкта, що перевіряється. Система бухгалтерського обліку, яка застосовувалася на підприємстві, відповідає законодавчим та нормативним вимогам. Фінансова звітність підготовлена на підставі дійсних даних бухгалтерського обліку і достовірно й повно подає фінансову інформацію про Підприємство станом на 01 січня 200 _ року згідно з нормативними вимогами про бухгалтерський облік та звітність в Україні».

При не фундаментальній невпевненості видають також позитивний висновок. Його зміст, рекомендований МСА 700, 700А, наводиться нижче.

Позитивний висновок

(не фундаментальна невпевненість)

«... У зв'язку з неможливістю перевірки фактів, які стосуються, наприклад, неучасті аудитора в інвентаризації активів, неможливості підтвердити початкові залишки в балансі з причини того, що аудит проводився іншою аудиторською фірмою, а також із причини обмеженості інформації, Ми не можемо дати висновок про вказані моменти, однак ці обмеження мають незначний вплив на фінансову звітність та на стан справ у цілому.

Ми підтверджуємо те, що, за винятком обмежень, зазначених вище (або «які викладені у додатку № 1 до аудиторського висновку»), фінансова звітність у всіх суттєвих аспектах, достовірно і повно подає фінансову інформацію про Підприємство станом на 01 січня 200 _ року згідно з нормативними вимогами до організації бухгалтерського обліку та звітності в Україні».

Будь – яка реальна невпевненість або незгода є підставою для відмови від позитивного висновку. Подальший вибір виду висновку залежить від рівня непевності або незгоди.

У випадку непевності і незгоди аудитор видає **умовно-позитивний висновок** (рис. 6.6.).



Рис. 6.6. Причини надання умовно – позитивного висновку

Аудитор не може видати умовно-позитивний висновок при існуванні фундаментальної непевності і незгоди. Існують основні причини фундаментальної непевності: значні обмеження в обсязі аудиторської роботи у зв'язку з тим, що аудитор не може одержати всю необхідну інформацію й пояснення (наприклад, через незадовільний стан обліку), не може виконати всі необхідні аудиторські процедури (наприклад, через обмеження у часі перевірки, які диктуються клієнтом); ситуаційні обставини, непевність у правильності висновків у конкретній ситуації (наприклад, подвійне тлумачення окремих пунктів українського законодавства, що може призвести до значних наслідків і загрожуватиме існуванню в майбутньому). Причини незгоди: неприйнятність системи обліку або порядку проведення облікових операцій; розходження в думках стосовно відповідності фактів або сум у фінансовій звітності даним обліку; фундаментальна незгода з повнотою і засобом відображення фактів в обліку та звітності; невідповідність діючому законодавству порядку оформлення або здійснення операцій та встановленим нормам.

Будь-яка фундаментальна непевність або незгода є підставою для відмови в наданні позитивного висновку. Подальший вибір виду висновку залежить від рівня непевності або незгоди.

У всіх випадках, коли аудитор складає висновок, який відрізняється від позитивного, він повинен дати описання усіх суттєвих причин його невпевненості і незгоди. Такі причини коротко наводяться в окремому розділі висновку з посиланням на розділ, де висловлюється негативний висновок або дається відмова від надання висновку. У цьому ж розділі можуть більш детально обговорюватися моменти негативного характеру, або даватися посилання на додаток до аудиторського висновку, де наводиться опис цих моментів. В останніх розділах висновку аудитор стисло формулює свій висновок стосовно достовірності і повноти фінансової звітності.

Якщо аудитор має намір представити клієнтові позитивний висновок, у якому наявна фундаментальна непевність з окремих питань і наводить свої зауваження, пов'язані з наявністю фундаментальної непевності, то в аудиторському висновку висловлюється аргументована незгода з окремих питань (операціях, проводках, позиціях звітності), і після цього дається остаточний висновок про достовірність і повноту фінансової звітності підприємства. При цьому в своєму висновку він використовує такі ж самі висловлювання, що й для безумовно позитивного висновку.

Якщо заперечення в аудиторському висновку пов'язані з наявністю не фундаментальної незгоди, аудитор обумовлює наявні обмеження в аудиторському висновку, або у додатку до висновку, який є невід'ємною його частиною, і дає позитивний висновок стосовно фінансової звітності підприємства.

Умовно-позитивний висновок

(є фундаментальна незгода)

«...Під час проведеної аудиторської перевірки встановлено, що операції (дається перелік операцій або пишеться: "які викладені у додатку № 1 до аудиторського висновку ") проведені з порушенням встановленого порядку. Проте зазначені невідповідності мають обмежений вплив на фінансову звітність і не змінюють загального фінансового стану підприємства. Ми підтверджуємо, що, за винятком невідповідностей, викладених у додатку №1, фінансовий звіт в усіх суттєвих аспектах достовірно і повно подає фінансову інформацію про підприємство станом на 01 січня 200 _ року згідно з нормативними вимогами до організації бухгалтерського обліку та звітності в Україні».

Наявність фундаментальної незгоди може призвести до подання клієнту негативного аудиторського висновку. При підготовці негативного аудиторського висновку доречні наступні висловлення: «не задовольняє вимогам», «перекручує дійсний стан справ», «не дає справжнього уявлення», «не відповідає», «суперечить».

Негативний аудиторський висновок

«... У результаті проведення аудиту встановлено, що за звітний період підприємством були допущені суттєві порушення і перекручення (дається перелік порушень або пишеться: "які викладені в додатку № 1 до цього висновку"). Допущені порушення суттєво впливають на фінансову звітність підприємства і перекручують реальний стан справ. Фінансова звітність має суттєві перекручення і недостовірно подає фінансову інформацію про Підприємство станом на 01 січня 20__ року, не виконані такі вимоги до організації бухгалтерського обліку та звітності в Україні (в стислій формі дається перелік питань, стосовно яких не виконані вимоги з організації обліку, або пишеться: «з питань, які наводяться в додатку № 1»). Таким чином, дані бухгалтерського обліку і фінансової звітності не дають достовірного уявлення про дійсний стан справ на Підприємстві, що склався на 01 січня 200 _ року».

Наявність фундаментальної невпевненості може стати підставою для відмови від надання аудиторського висновку. У всіх випадках, коли аудитор складає висновок, який відрізняється від позитивного, він повинен дати опис усіх суттєвих причин його невпевненості й незгоди. Відмова від висновку виникає у разі невпевненості чи обмеження масштабу перевірки, які настільки фундаментальні, що аудитор не може дійти висновку про фінансові документи в цілому. Аудитор обов'язково вказує, з яких причин висновок не може бути складений.

Якщо аудитор відмовляється надати аудиторський висновок, він говорить про неможливість на підставі наведених аргументів сформулювати висновок про фінансову звітність підприємства.

Аудиторський висновок, у якому робиться відмова від надання висновку аудитора

«...У зв'язку з неможливістю перевірки фактів, які стосуються... (вказати факти), причини... (вказати причини неможливості), ми не можемо надати висновку про вказані моменти. Вищенаведені моменти істотно впливають на дійсний стан справ у цілому (в основному). Через відсутність достатніх аудиторських доказів ми не можемо видати об'єктивний аудиторський висновок про фінансову звітність, підготовлену станом на 01 січня 200 _ року.»

Ці причини необхідно коротко навести в окремому розділі висновку до того розділу, де аудитор висловлює негативний висновок або дає відмову від надання аудиторського висновку. У цьому ж розділі можуть бути детальніше обґрунтовані моменти негативного характеру або даватися посилання на додаток до аудиторського висновку, де наводиться опис цих моментів. В

останніх розділах висновку аудитор стисло формулює свій висновок стосовно достовірності й повноти фінансової звітності

Аудиторські висновки спеціального призначення

Аудиторські висновки по результатах тематичного аудиту

Характер діяльності та обсяг робіт під час проведення тематичного аудиту залежить від конкретних обставин. До того, як прийняти пропозицію провести тематичний аудит, аудитору необхідно впевнитися, що ним досягнуто необхідного рівня розуміння характеру роботи, форми і змісту висновку.

При плануванні тематичного аудиту від аудитора вимагається чітке уявлення про мету інформації, про яку складається висновок, а також про майбутніх користувачів інформації. Щоб уникнути використання висновку з іншою, ніж та, котра раніше передбачена умовами договору, метою, аудитор може визначити в аудиторському висновку цю мету і встановити обмеження на поширення і використання свого висновку.

Висновок аудитора по результатах тематичного аудиту складається у довільній формі, але він повинен включати в себе основні елементи, які наводяться як правило в наступному порядку:

- назва незалежного аудитора (аудиторської фірми);
- назва підприємства;
- вступ;
- посилання на те, яка фінансова інформація перевірялася;
- посилання на те, яку відповідальність несе керівництво клієнта, а яку аудитор;
- параграф, де описується характер тематичної перевірки, яка проводилася;
- інформація про правила чи практику, що використовувалися під час перевірки;
- опис роботи, зробленої аудитором;
- параграф, де передбачається висновок аудитора про фінансову звітність;
- дата висновку;
- адреса аудитора;
- підпис аудитора.

Якщо суб'єкт господарювання надає фінансову інформацію державним органам, довіреним особам, страховим компаніям та іншим організаціям, то

може бути встановлено формат аудиторського висновку. Якщо інформація, щодо якої аудитор надає висновок, ґрунтується на виконанні угоди, то аудитор повинен розглянути, чи не вніс управлінський персонал суттєвих змін до тлумачення угоди, готуючи інформацію. Тлумачення є суттєвим, якщо прийняття іншого обґрунтованого тлумачення викликало б суттєві розбіжності у фінансовій інформації.

Аудитор повинен розглянути, чи достатньо розкриті у фінансовій інформації будь-які суттєві тлумачення завдання, на яких вона ґрунтується. В аудиторському висновку щодо завдання з аудиту спеціального призначення аудитор може зробити посилання на примітку в фінансовій інформації, яка подає опис таких тлумачень.

Аудиторський висновок про фінансову звітність, підготовлену у відповідності з іншими принципами обліку

Інші принципи бухгалтерського обліку - це набір критеріїв і принципів, які використовуються для підготовки фінансової звітності, застосовуються щодо всіх її суттєвих елементів і є загально визнаними як в окремо взятій країні, так і багатьма країнами. Фінансова звітність може бути підготовлена зі спеціальною метою згідно з міжнародними обліковими принципами. Можуть існувати наступні загальноприйняті форми спеціальної фінансової звітності: податкові декларації; звіт про рух грошових коштів; специфічна фінансова звітність, введена яким-небудь регулюючим державним органом (наприклад, Державна комісія з цінних паперів та фондового ринку може встановити спеціальні вимоги щодо форми і змісту представлення фінансової звітності).

В аудиторському висновку про фінансову інформацію, підготовлену у відповідності з іншими міжнародними принципами бухгалтерського обліку, необхідно вказувати на ці принципи бухгалтерського обліку, або на розділ фінансової звітності, в котрому міститься таке посилання. В аудиторському висновку вказується, чи підготовлена фінансова звітність у відповідності з такими принципами. Існують наступні терміни, які використовуються для висловлення такого висновку аудитором: «дає правдиве і неупереджене уявлення», або «представлена об'єктивно з усіх поглядів, що відповідають» і т. д.

Аудитор повинен визначити, чи можна користувачу або замовникові фінансової звітності підприємства, а також аудиторського висновку зі спеціальних питань зрозуміти з назви або з приміток до неї, що вона

підготовлена згідно із спеціальними вимогами замовника. Якщо у назві такої фінансової звітності або у тексті немає відповідних посилань і вказівок, то аудитор повинен зробити відповідні доповнення до вже підготовленого висновку.

Висновки щодо компонентів фінансових звітів

Аудитора можуть просити висловити думку про один чи кілька компонентів фінансових звітів (наприклад, дебіторську заборгованість, запаси, нарахування премій працівникам чи резерв) для сплати прибуткового податку). Таке завдання можна виконати як окреме завдання або одночасно з аудитом фінансових звітів суб'єкта господарювання. Однак результати виконання такого завдання не відображаються в аудиторському висновку щодо фінансових звітів у цілому, а отже, аудитор повинен висловити думку лише про те, чи підготовлений перевірений компонент в усіх суттєвих аспектах за правилами бухгалтерського обліку.

Визначаючи обсяг роботи, аудитор повинен розглянути взаємопов'язані статті фінансових звітів, які можуть вплинути на інформацію, щодо якої треба висловити аудиторську думку.

Аудитор повинен розглянути критерії суттєвості щодо того компонента фінансових звітів, про який готується висновок. Щоб у користувачів не створилося враження, що висновок стосується всіх фінансових звітів, аудитор повинен порадити замовникові не додавати до фінансових звітів суб'єкта господарювання висновки щодо компонента.

Висловлюючи негативну думку або відмовляючись від висновку про фінансові звіти у цілому, аудитор повинен підготувати висновок щодо компонентів фінансових звітів лише тоді, коли ці компоненти не становлять більшу частину фінансових звітів. Інакше думка щодо всіх фінансових звітів втрачає сенс.

Висновки щодо виконання контрактних угод

Аудиторіві, можливо, треба буде надати висновок щодо виконання суб'єктом господарювання контрактних угод (наприклад, договорів про випуск облігацій або угод про надання позик). Такі договори, як правило, вимагають від суб'єкта господарювання виконання визначених умов, наприклад, виплати відсотків, забезпечення фінансових коефіцієнтів, обмеження виплат дивідендів і використання доходів від продажу майна.

Завдання з висловлення думки щодо виконання суб'єктом господарювання контрактних угод підлягають виконанню лише тоді, коли вони не виходять за межі професійної компетенції аудитора. Якщо окремі питання, котрі є складовою частиною завдання, перебувають поза компетенцією аудитора, він повинен залучити до роботи експерта

Аудиторський висновок про узагальнену фінансову звітність підприємства

Клієнт може підготувати фінансову звітність підприємства, яка показує в динаміці його діяльність за декілька років, використовуючи звіти підприємства, які раніше були підтверджені аудитором, з метою найефективнішого інформування користувачів, які таким чином мають змогу отримати більш обґрунтоване уявлення про результати діяльності підприємства і зробити відповідні фінансові аналізи. Аудитор повинен скласти висновок про узагальнену фінансову звітність тільки в тому випадку, коли він вже має обґрунтоване ставлення до фінансової звітності, використаної для підготовки узагальненої фінансової звітності підприємства.

Узагальнена фінансова звітність - узагальнений фінансовий звіт, який готується на основі річної бухгалтерської звітності та висновку аудитора з метою інформування окремих користувачів, яких цікавлять лише найголовніші показники діяльності та фінансового стану підприємства. Узагальнена фінансова звітність значно менше деталізована, ніж річна фінансова звітність по одній окремо взятій юридичній особі. Тому в таких фінансових звітах необхідно чітко вказати, що вони є узагальненими. Користувачу фінансової звітності для кращого розуміння фінансового стану підприємства і результатів його діяльності необхідно використовувати узагальнену фінансову звітність разом з останніми, підтвердженими аудитором фінансовими звітами підприємства, у яких наводилась інформація про систему бухгалтерського обліку, яка використовувалась на підприємстві.

Назва узагальненому фінансовому звіту підприємства присвоюється таким чином, щоб дати інформацію про ту річну фінансову звітність, на підставі котрої він був підготовлений, наприклад, «Узагальнений фінансовий звіт, підготовлений з використанням фінансової звітності (назва підприємств) станом на 1 січня 20... року, яка перевірена аудитором (аудиторами) (назва аудитора чи аудиторів)».

Узагальнена фінансова звітність може не містити всіх передбачених законодавством форм фінансової звітності, що, як правило, підтверджується аудитором. Тому такі фрази, як «представлена об'єктивно в усіх

відношеннях» і «представлена неупереджено» не повинні використовуватися аудитором при формуванні висновку стосовно узагальненої фінансової звітності.

Висновок аудитора про узагальнену фінансову звітність підприємства повинен включати наступні основні елементи: назву незалежної аудиторської фірми; назву підприємства; посилання на річну фінансову звітність, перевірену аудитором, на підставі котрої підготовлена ця узагальнена фінансова звітність підприємства; відображення дати аудиторського висновку про річну фінансову звітність і виду аудиторського висновку; висновок аудитора про те, чи збігається за змістом інформація в узагальненій фінансовій звітності - річній звітності, яка підтверджена аудитором. У разі існування позитивного висновку про річну звітність і позитивного у висновку про узагальнену фінансову звітність підприємства в аудиторському висновку має бути вказано, що узагальнений фінансовий звіт відповідає повному річному фінансовому звітові, однак стосовно останнього був виданий позитивний висновок, де були зауваження (розкривається характер зауважень у цьому розділі, або вони наводяться у додатку до аудиторського висновку); заяву або посилання на відповідний розділ у примітках до фінансової звітності, де розповідається про те, що для кращого розуміння фінансових результатів, а також стану підприємства та виконаної аудитором роботи, узагальнений фінансовий звіт слід вивчати разом з повною фінансовою звітністю і аудиторським висновком до неї; дата висновку; адреса аудитора; підпис аудитора.

4.3. Звіт аудитора керівництву суб'єкта господарювання

У всіх випадках обов'язкового аудиту аудиторські організації зобов'язані готувати і надавати адресату письмову інформацію (звіт) аудитора керівництву (власникам) економічного суб'єкта, що перевіряється, за результатами проведення аудиту.

Дані, які містить письмова інформація аудитора, наводяться з метою доведення до керівництва суб'єкта господарювання, що перевіряється, свідчень про недоліки в облікових записах, бухгалтерському обліку і системі внутрішнього контролю, які можуть призвести до суттєвих помилок у бухгалтерській звітності і в порядку внесення конструктивних пропозицій щодо удосконалення систем бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю економічного суб'єкта.

Аудиторська організація зобов'язана вказати в письмовій інформації аудитора всі пов'язані з фактами господарського життя економічного суб'єкта помилки і перекручення, які суттєво впливають на достовірність

його бухгалтерської звітності. В письмовій інформації аудитора може надаватися будь-яка інформація, що стосується проведеного аудиту і фактів господарського життя економічного суб'єкта, яку аудиторська організація буде вважати доцільною. Письмова інформація аудитора не може розглядатись як повний звіт про всі наявні недоліки. Вона присвячена лише тим із них, які були виявлені в процесі аудиторської перевірки.

Кожна аудиторська організація повинна розробляти, з урахуванням вимог законодавства, вимоги до форми підготовки письмової інформації аудитора. Такі внутрішні вимоги повинні забезпечувати акуратне й однакове оформлення даного документа для різних економічних суб'єктів і повинні бути затверджені керівником аудиторської організації, а також в обов'язковому порядку дотримуватися працівниками при підготовці цього документа. Аудитори, які здійснюють свою діяльність самостійно, зобов'язані розробляти (або прийняти з урахуванням кваліфікаційних рекомендацій) акуратну й однакову форму надання письмової інформації, яку в подальшому застосовувати на постійній основі. У письмовій інформації аудитора в обов'язковому порядку повинні міститися такі свідчення:

- **реквізити аудиторської організації, а саме:**
 - а) офіційне найменування і юридична (поштова) адреса аудиторської фірми або прізвище, ініціали і адреса аудитора, який здійснює свою діяльність самостійно;
 - б) номер і дата реєстраційного посвідчення;
 - в) номер і дата видачі ліцензії на здійснення аудиторської діяльності;
- **реквізити економічного суб'єкта, що перевіряється, а саме:**
 - а) офіційне найменування і юридична (поштова) адреса аудиторської фірми або прізвище, ініціали і адреса фізичної особи - індивідуального підприємця;
 - б) номер і дата реєстраційного посвідчення;
 - в) перелік посадових осіб (прізвища, ініціали, посади), відповідальних за складання бухгалтерської звітності юридичної особи;
- зазначення періоду часу, до якого належить документація економічного суб'єкта, перевірена в ході аудиту, дата підписання письмової інформації аудитора;
- виявлені в ході аудиту суттєві порушення встановленого законодавством України порядку ведення бухгалтерського обліку і складання бухгалтерської звітності, які впливають або можуть вплинути на її достовірність;
- результати перевірки організації і ведення бухгалтерського обліку, складання відповідної звітності й складання системи внутрішнього

контролю економічного суб'єкта.

У додаток до обов'язкових свідчень, зазначених вище, залежно від обсягу, масштабів і специфіки аудиторської перевірки, а також розмірів і особливостей аудиторської фірми (чи проводиться перевірка аудитором, який працює самостійно), розмірів і особливостей економічного суб'єкта, який підлягає перевірці, слід вносити такі свідчення аудитора:

- особливості виконання аудиторської перевірки, передбачені договором (контрактом, листом-зобов'язанням) між аудиторською організацією і економічним суб'єктом, а також особливості виконання роботи, які стали відомі в ході перевірки;

- дані про кількісний склад працівників, які виконують бухгалтерський облік, про структуру бухгалтерії і про особливості системи бухгалтерського обліку, яка застосовується;

- перелік основних галузей або напрямків бухгалтерського обліку, які підлягали перевірці;

- свідчення про методику аудиторської перевірки, підтвердження того, що аудиторська організація відповідала в роботі правилам (стандартам) аудиторської діяльності, вказівки на те, які розділи бухгалтерської документації були перевірені суцільним способом, а які вибіркоvim порядком, і на основі яких принципів здійснювалася аудиторська вибірка;

- перелік зауважень, вказівок на недоліки і рекомендації як такі;

- оцінку (за наявності такої можливості) кількісних розходжень звітних і (або) податкових показників за даними економічного суб'єкта і тих, які прогнозуються за результатами перевірки аудиторської організації;

- у разі перевірки великих економічних суб'єктів зі складною організаційною структурою - свідчення про здійснення перевірок філій, підрозділів і дочірніх фірм такого економічного суб'єкта, викладення загальних результатів таких перевірок і аналіз впливу цих приватних результатів на підсумки аудиторської перевірки всього економічного суб'єкта в цілому;

- при наступних аудиторських перевірках - оцінку й аналіз виконання або виправлення економічним суб'єктом зауважень які підлягають аудиту, які є в попередніх документах, які містять письмову інформацію аудитора;

- у разі відхилення від вимог правил (стандартів) аудиторської діяльності (при проведенні аудиту, який не передбачає підготовки за його результатами офіційного аудиторського висновку, а також при наданні супутніх аудиту послуг) - сам факт і причини такого відхилення.

Свідчення, які містяться в письмовій інформації аудитора, повинні бути чіткими, змістовними. В необхідних випадках у письмовій інформації

аудитора повинні бути обґрунтування кількісних розрахунків і оцінок, посилань на документи чинного законодавства.

У письмовій інформації аудитора в обов'язковому порядку повинно бути вказано, які із зроблених зауважень є суттєвими, а які ні, чи впливають або не впливають (чи можуть впливати) перераховані зауваження та недоліки на висновки, зроблені аудитором. У разі підготовки аудиторською організацією умовно-позитивного висновку, негативного висновку або відмови від висловлення думки в письмовій інформації (звіті) аудитора повинна міститись розгорнута аргументація причин, які призвели до такої думки аудитора.

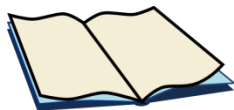
Письмова інформація аудитора може бути передана таким особам:

а) особі, яка підписала договір (контракт, лист-зобов'язання) на надання аудиторських послуг;

б) особі, яка прямо вказана як отримувач письмової інформації аудитора в договорі (контракті, листі-зобов'язанні) на надання аудиторських послуг;

в) будь-якій іншій особі - у випадку письмової вказівки на адресу аудиторської організації, підписаної особою, яка засвідчила договір (контракт, лист-зобов'язання) на надання аудиторських послуг.

Виконання аудиторських послуг підтверджується актом приймання-здавання аудиторського висновку або іншого офіційного документа.



Практичний блок

Практичне заняття №6.

Документування в аудиті

Мета заняття:

- сформулювати уявлення про документування в аудиті;
- одержати навички складання попередньої документації;
- закріпити знання щодо оформлення робочої документації та її класифікації;
- одержати навички складання аудиторського висновку;
- одержати навички вибору виду аудиторського висновку;
- виконати передбачені практичні завдання.

Запитання для перевірки знань

1. На які види поділяється документація в аудиті?

2. Що входить до складу попередньої документації в аудиті?
3. Які питання зазначаються в листі-зобов'язанні?
4. Чи складається щоразу лист-зобов'язання при повторній перевірці?
5. За яких умов необхідно скласти новий лист-зобов'язання при повторній перевірці?
6. Який документ засвідчує факт досягнення домовленості між замовником і виконавцем про проведення аудиторської перевірки?
7. Які розділи включаються в договір на проведення аудиту?
8. Які додатки може мати договір на проведення аудиту?
9. Як визначається робоча документація аудиту? Яким МСА регламентуються основні вимоги до неї?
10. Які функції виконують робочі документи аудитора?
11. Які фактори впливають на форму і зміст робочих документів?
12. Яка інформація, як правило, включається в робочу документацію?
13. Що являє собою сукупність робочих документів аудитора? Чиєю власністю вони є?
14. За якими ознаками класифікують робочі документи аудитора?
15. Як класифікують робочі документи за наступними ознаками:
 - 15.а – від стадії аудиторської перевірки;
 - 15.б – терміном використання;
 - 15.в – способом і джерелами отримання;
 - 15.г – характером інформації;
 - 15.д – призначенням;
 - 15.є – змістом аудиторських процедур;
 - 15.ж – термін зберігання;
 - 15.з – ступенем стандартизації;
 - 15.і – формою подання.
16. Яка документація складається на завершальній стадії аудиторської перевірки?
17. Як визначається аудиторський висновок?
18. Які розділи має аудиторський висновок?
19. Які терміни призначаються для висловлення аудиторської думки?
20. Які існують види аудиторських висновків у відповідності до МСА 700?
21. За яких умов аудитор видає звичайний (безумовно-позитивний) висновок?
22. Що таке модифікований висновок?
23. Які обставини унеможливають видачу безумовно-позитивного висновку?

24. Які наслідки має обмеження обсягу аудиторської перевірки з урахуванням суттєвості обставин?
25. Які наслідки має незгода з управлінським персоналом з урахуванням суттєвості обставин?
26. Які обставини є підставою для висловлення умовно-позитивної думки аудитора?
27. Які обставини є підставою для висловлення негативної думки аудитора?
28. Які обставини є підставою для відмови від висловлення думки аудитора?
29. Які види висновків регламентує МСА 800?
30. Яку форму, як правило, має звіт аудитора перед замовником?
31. Яка інформація висвітлюється в акті аудиторської перевірки?

Практичні завдання

1. В договорі на проведення аудиту вказуються основні аспекти відповідальності сторін. Основні з них вказано в таблиці, що наведена нижче. З'ясуйте, відповідальну сторону за наступне:

Аспект відповідальності	Відповідальність	
	Аудитора	Замовника
за достовірність наданої аудиторам інформації		
за якість виконаних робіт		
за дотримання термінів робіт		
за виявлені відхилення і порушення, за фінансові результати і звітність по них		
у разі невиконання рекомендацій аудитора		
за істотні помилки, що можуть залишитися незнайденими		
за дотримання принципів аудиту при виконанні робіт		
за невиконання зобов'язань прийому і оплати винагороди за роботу		

<i>Продовження табл.</i>		
за помилки, що виявленні по завершенню аудиторської перевірки		
за початкові залишки при першому проведенні аудиту		
за порушення умов конфіденційності інформації		

2. На основі даних умови завдання згрупуйте робочі документи за стадіями процесу аудиту:

- робочі документи підготовчо-узгоджувальної стадії;
- робочі документи робочо-дослідницької стадії;
- робочі документи завершально-результативної стадії.

Результати оформіть у вигляді таблиці

Номер документа	<i>Назва робочого документу</i>	Стадія застосування (або використання)
1.	Договір на аудиторську перевірку	
2.	Загальний план аудиту	
3.	Робоча програма аудиторської перевірки	
4.	Документація аналізу й оцінки системи бухгалтерського обліку	
5.	Документація оцінки внутрішнього контролю	
6.	Документація оцінки аудиторського ризику	
7.	Баланс	
8.	Звіт про прибутки і збитки	
9.	Звіт про рух грошових коштів	
10.	Звіт про власний капітал	
11.	Примітки до фінансової звітності	
12.	Опис облікової політики підприємства	
13.	Акт виконання робіт	
14.	Пояснювальна записка від керівника про достовірність і повноту наданої аудитору інформації	
15.	Аудиторський висновок	

Продовження табл.		
16.	Аудиторські тести	
17.	Акти звірки	
18.	Копія статуту підприємства-клієнта	
19.	Копія установчої угоди	
20.	Протокол загальних зборів акціонерів	
21.	Звіт аудитора перед замовником	
22.	Інформація про розподіл дивідендів	
23.	Інформація про використання методів оцінки запасів	
24.	Витяг із висновку внутрішнього аудиту	
25.	Інформація попереднього незалежного аудиту	

3. Використовуючи наведену таблицю, проаналізуйте подані види аудиторських висновків і умови їх видачі. Віднесіть необхідні умови до відповідного виду аудиторського висновку.

Види аудиторських висновків	Умови їх видачі
Безумовно-позитивний	За умови наявності не фундаментальної невпевненості та незгоди
Умовно-позитивний	<p><i>Якщо дотримані такі умови:</i></p> <ul style="list-style-type: none"> - аудитор отримав вичерпну інформацію і пояснення, необхідні для проведення аудиту; - надана інформація є достатньою для відображення реального стану суб'єкта перевірки; - є адекватні дані з усіх питань, суттєвих з погляду достовірності та повноти змісту інформації; - фінансову документацію складено згідно з прийнятою суб'єктом перевірки системою бухгалтерського обліку, яка відповідає існуючим законодавчим і нормативним вимогам; - звітність ґрунтується на достовірних облікових даних, які не містять протиріч; - форма звітності відповідає затвердженій у встановленому порядку
Відмова від висловлення думки	При наявності фундаментальної невпевненості
Негативний	При неможливості на підставі наведених аргументів сформулювати висновок про стан справ у клієнта

4. Використовуючи таблицю, яку наведено нижче, проаналізуйте подані обставини, що є умовами видачі різних видів аудиторських висновків. Вкажіть вид аудиторського висновку за наявності наведених умов.

Обставини аудиторської перевірки	Вид аудиторського висновку
Обмеження обсягу аудиторської перевірки за умов несуттєвого впливу неперевіраних сфер обліку на фінансову звітність підприємства	
Обмеження обсягу аудиторської перевірки за умов суттєвого впливу неперевіраних сфер обліку на фінансову звітність підприємства	
Незгода з управлінським персоналом щодо облікових рішень, що суттєво впливають на фінансову звітність підприємства	
Незгода з управлінським персоналом щодо облікових рішень, що несуттєво впливають на фінансову звітність підприємства	

5. Визначте, який висновок може скласти аудитор у поданих нижче ситуаціях.

Ситуація 1. На момент перевірки на підприємстві, на якому проводиться аудит, завершується дія довгострокових будівельних контрактів-договорів. Наслідком можуть бути збитки, фактичний розмір яких визначити неможливо, оскільки діють певні фактори (підвищення продуктивності праці), що можуть значно зменшити їх суму. Порушень та помилок в обліку та звітності не виявлено.

Ситуація 2. Підприємству, яке перевіряється, пред'явлено судовий позов одним з його постачальників у зв'язку з порушенням договору постачання з вимогою компенсації усіх завданих збитків, суму яких реально визначити на даний момент неможливо. Інших порушень та відхилень не встановлено.

Ситуація 3. Підприємство, що перевіряється, має у своєму складі філію, яка ліквідується. Філія є юридичною особою. Резерви для покриття заборгованості філії підприємством забезпечені не були, головне підприємство за результатами перевірки є неплатоспроможним.

Ситуація 4. На підприємстві встановлено крадіжку грошей з каси в сумі 100 грн. Інших порушень та відхилень не встановлено.

Ситуація 5. На підприємстві встановлено, що витрати в сумі 251017 грн., які були здійснені в першій половині січня наступного за звітним року, відображені по дебету рахунку 23 «Незавершене виробництво» в грудні звітного року. Інших порушень та відхилень не встановлено.

Ситуація 6. У момент перевірки фінансової звітності аудиторською фірмою було виявлено такі порушення і недоліки: в деяких випадках мала місце видача авансу під звіт особам, що заборгованість підприємству за попередньо виданими сумами; працівникам підприємства було надано у звітному періоді безвідсоткові позики на індивідуальне житлове будівництво на суму 1,5 млн. грн; за звітний період підприємство заборгувало Пенсійному фондові 30 тис. грн; інших порушень не виявлено.

Ситуація 7. У процесі аудиту аудитор виявив такі порушення і недоліки: підприємство у звітному році не виконало низку договорів постачання сировини і матеріалів. До нього пред'явлено позов у господарський суд на суму 10 тис. грн.; внаслідок інвентаризації каси аудитор у присутності касира і головного бухгалтера підприємства виявив нестачу в сумі 42 грн. 50 коп.; у звітному періоді було ліквідовано зношений верстат за початковою вартістю 25 тис. грн., нараховано знос на суму 24 тис. 900 грн. Металобрухт від ліквідації верстата не оприбуткований на складі та не реалізований. За попередньою оцінкою вартість металобрухту становить 180 грн.

Ситуація 8. Під час аудиторської перевірки аудитором виявлено такі недоліки: за звітний період акціонерне товариство випустило акцій на суму 10 тис. грн. Частину викуплених акцій у кількості 600 шт. на суму 6 тис. грн. продали іншим акціонерам, а інші акції на суму 4 тис. грн. анулювали. Розмір статутного (акціонерного) капіталу в балансі та звіті про власний капітал на кінець звітного періоду залишився без зміни; підприємство впродовж звітного періоду змінювало методи нарахування амортизації; в бухгалтерському обліку безпідставно віднесено у звітному періоді на витрати господарські операції, пов'язані з адміністративним управлінням на суму 300 тис. грн.; інші порушення не мають суттєвого впливу на достовірність фінансової звітності.

Тестові завдання

Дати відповіді на тестові завдання (правильною є тільки одна відповідь).

1. Який вид висновку повинен обрати аудитор за умови існування причин, що не дають можливості сформулювати думку щодо стану обліку та звітності підприємства у цілому?

- а) безумовно-позитивний;
- б) умовно-позитивний;
- в) негативний;
- г) відмова від видачі висновку.

2. Офіційний документ, засвідчений підписом і печаткою аудиторської фірми, що складається у встановленому порядку і включає висновок щодо достовірності звітності, це:

- а) аудиторський звіт;
- б) робочий документ аудитора;
- в) аудиторський висновок;
- г) лист аудитора.

3. Яка частина аудиторського висновку дає впевненість, що аудиторська перевірка здійснена відповідно до вимог чинного законодавства?

- а) масштаб перевірки;
- б) вступна частина;
- в) заголовок;
- г) підпис аудиторського висновку.

4. Хто має право підписувати аудиторський висновок?

- а) аудитор, який проводив аудит;
- б) директор підприємства-клієнта;
- в) директор аудиторської фірми, який має сертифікат;
- г) правильна відповідь відсутня.

5. Що розуміють під датою завершення аудиту?

- а) дату, коли висновок аудитора передають клієнту;
- б) дату, коли аудитор узгодив з клієнтом зміст і форми фінансової звітності;
- в) дату фактичного завершення виконання процедур;
- г) дату опублікування річної звітності клієнта.

6. Помилки, які ставлять під сумнів достовірність, об'єктивність, повноту та законність усієї звітності і виправити які керівництво підприємства відмовляється це є підстава для надання:

- а) несуттєвого висновку;
- б) позитивного висновку;
- в) умовно-позитивного висновку;
- г) негативного висновку.

7. Чи є різниця між негативним висновком і відмовою від видачі висновку?

- а) немає ніякої різниці;
- б) підставою для негативного висновку є фундаментальна незгода, а для відмови – фундаментальна невпевненість;
- в) причини одні й ті ж самі, але відмова для клієнта більш вигідніша;
- г) підставою відмови є несуттєвість виявлених відхилень.

8. Якщо аудитору відмовлено в наданні додаткової інформації (пояснень) щодо об'єкта перевірки він повинен:

- а) розірвати договір на проведення аудиту;
- б) надати безумовно-позитивний висновок;
- в) надати умовно-позитивний висновок;
- г) надати висновок за видом, що відповідає рівню невпевненості або незгоди аудитора.

9. Аудиторський звіт повинен бути адресований:

- а) керівнику підприємства;
- б) головному бухгалтеру економічного суб'єкта;
- в) фінансовому директору економічного суб'єкта;
- г) голові податкової інспекції.

10. Який вид аудиторського висновку не існує?

- а) умовно-позитивний;
- б) умовно-негативний;
- в) негативний;
- г) позитивний.

11. Дата аудиторського висновку проставляється:

- а) на день завершення аудиту, коли аудитор зобов'язаний доповісти керівництву підприємства про результати перевірки;
- б) після ознайомлення та погодження замовника з результатами аудиторського висновку;
- в) після проведення розрахунку замовником за надані аудиторські послуги;
- г) на дату укладання угоди про замовлення аудиторських послуг.

12. Наявність фундаментальної невпевненості веде до:

- а) видачі позитивного висновку;
- б) видачі умовно-позитивного висновку;
- в) видачі негативного висновку;
- г) відмові від видачі висновку.

13. Якщо висновок аудитора обґрунтований, складений неупереджено стосовно до клієнта та інших зацікавлених осіб, це відповідає принципу:

- а) незалежності;
- б) об'єктивності;
- в) конфіденційності;

г) професійної компетентності.

14. Для формулювання аудиторського висновку аудитор необхідно:

- а) перевірити 90 % всієї наявної інформації за період, що перевіряється;
- б) вивчити наявну інформацію за період, що перевіряється та зібрати достатню кількість аудиторських доказів;
- в) скористатися інформацією, що надана попереднім аудитором;
- г) перевірити 50 % всієї наявної інформації за період, що перевіряється.

15. При виконанні яких умов надається умовно-позитивний висновок?

- а) під час перевірки мало місце обмеження в інформації, яке проте не здійснило істотного впливу на думку аудитора;
- б) під час перевірки були встановлені факти невідповідності діючому законодавству;
- в) відхилення, які були виявлені під час перевірки, не були ліквідовані до складання аудиторського звіту;
- г) коли під час проведення аудиту були створені оптимальні умови для проведення аудиту.

16. За яких обставин аудитор має право видати негативний аудиторський висновок:

- а) аудитор задоволений станом обліку та звітності на підприємстві;
- б) існує незначна невпевненість в достовірності обліку окремих господарських операцій;
- в) існує незначна незгода щодо способу відображення в обліку окремих господарських операцій;
- г) аудитор виявив незадовільний стан обліку та звітності на підприємстві.

17. Інформація, отримана аудитором для висловлення думок, на яких ґрунтується підготовка аудиторського звіту, називається:

- а) аудиторський ризик;
- б) аудиторський доказ;
- в) аудиторські процедури;
- г) аудиторська діяльність.

18. Головним призначенням незалежного аудиту фінансових звітів є:

- а) підтвердження фінансової незалежності клієнта;
- б) підтвердження безперервності функціонування суб'єкта господарювання;
- в) зменшення інформаційного ризику користувачів фінансових звітів при прийнятті управлінських рішень;
- г) підтвердження ліквідності та фінансової стійкості клієнта.

19. Узагальнення виявлених відхилень в обліку статутного капіталу і обґрунтування пропозицій щодо їх усунення – це:

- а) підготовчий етап;

- б) завершальний етап;
- в) основний етап;
- г) правильна відповідь відсутня.

20. Результати перевірок аудитору необхідно відображати у:

- а) у робочих документах;
- б) звіті аудитора;
- в) усі відповіді правильні;
- г) правильна відповідь відсутня.

21. Якщо економічна ситуація, в якій функціонує підприємство, оцінюється як депресія, то рівень ризику на підприємстві:

- а) низький;
- б) високий;
- в) середній;
- г) ризик відсутній.

22. Довгостроковий план на 5-15 років, у якому формуються основні цілі фірми на перспективу, конкретні завдання, прив'язані за часом до ресурсів, загальна стратегія досягнення поставлених цілей – це:

- а) стратегічний план;
- б) поточний план;
- в) оперативний план;
- г) тактика розвитку.

23. Якщо висновок аудитора обґрунтований, складений неупереджено стосовно клієнта та інших зацікавлених сторін, це відповідає принципу:

- а) незалежності;
- б) об'єктивності;
- в) конфіденційності;
- г) професійної компетентності.

24. Що слід розуміти під поняттям «обґрунтована гарантія» в аудиторській практиці?

- а) особиста думка аудитора щодо наявного стану організації обліку та складання звітності на підприємстві;
- б) усні повідомлення керівництва про достовірність даних фінансової звітності;
- в) наявність доказів того, що в цілому у звітності відсутнє суттєве перекручування фактів;
- г) правильна відповідь відсутня.

25. В якому документі аудитор фіксує всі встановлені порушення?

- а) аудитор не фіксує виявлені порушення, а лише повідомляє про це керівництво підприємства;

- б) у звіті аудитора;
- в) у робочих документах аудитора;
- г) правильна відповідь відсутня.

26. Суттєвість помилки слід визначити:

- а) в кінці аудиторської перевірки;
- б) після розробки плану та програми аудиту;
- в) на початку аудиторської перевірки, до її планування; г) перед розробкою програми аудиту.

27. Помилка вважається суттєвою, якщо:

- а) вона допущена за значущою статтею звітності;
- б) внаслідок помилки пасиви підприємства перевищують його активи;
- в) її величина перевищує 30% обраного аудитором базисного значення;
- г) вона допущена по незначущій статті звітності.

28. Стан та перспективи розвитку підприємства оцінюються аудитором:

- а) завжди;
- б) під час проведення фінансового аудиту;
- в) під час проведення екологічного аудиту;
- г) під час проведення аудиту виробничої ефективності.

29. В якому документі визначається відповідальність аудитора перед замовником?

- а) у загальному плані аудиту;
- б) у робочій програмі;
- в) у договорі на проведення аудиту;
- г) в аудиторському звіті.

Дайте відповідь на запитання, проставляючи у рядок: «Так» – «+» «Ні» – «-».

- 1) У всіх випадках обов'язкового аудиту аудиторські організації зобов'язані готувати і надавати адресату письмову інформацію (звіт) аудитора керівництву (власникам) економічного суб'єкта, що перевіряється, за результатами проведення аудиту.
- 2) Лист-зобов'язання – це документ, що підтверджує прийняття замовником призначення аудитором, мету і обсяг аудиторської перевірки, ступінь відповідальності аудитора перед клієнтом і форму будь-яких звітів та висновків.
- 3) У разі проведення повторної аудиторської перевірки аудитор не треба розглянути, чи вимагають обставини перегляду умов перевірки і чи є необхідність нагадати замовнику про чинні умови завдання.

- 4) Договір на проведення аудиту є основним документом, який засвідчує факт досягнення домовленості між замовником і виконавцем про проведення аудиторської перевірки.
- 5) Підготовлена аудитором (і для аудитора) або одержана ним у зв'язку з проведенням аудиторської перевірки інформація називається робочою документацією.



Завдання для індивідуальної роботи

1. На основі даних умови завдання 2 згрупуйте робочі документи аудитора за такими ознаками:

- спосіб і джерела отримання;
- термін використання;
- за ступенем стандартизації;
- за змістом аудиторських послуг;
- за часом зберігання.

2. Підготувати презентацію «Документування в аудиті».



Література для вивчення матеріалу

Основна:

1. Закон України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» від 21 грудня 2017 р. № 2258 – VIII.
2. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг : видання 2010 року, частина 1 / Пер. з англ. : Ольховікова О.Л., Селезньов О.В., Зєніна О.О., Гик О.В. Біндер С.Г.
3. Про порядок застосування в Україні Стандартів аудиту та етики Міжнародної федерації бухгалтерів: Рішення Аудиторської палати України від 18.04.2003 р. № 122/2.
4. Положення з національної практики контролю якості 1 “Організація аудиторськими фірмами та аудиторами системи контролю якості аудиторських послуг” (ПНПКЯ 1) затверджене рішенням АПУ від 27.09.2007 №184/4 зі змінами згідно рішення АПУ 30.06.2011 № 232/9.
5. Баранова А.О. Аудит : [навч. посібник] / А.О. Баранова. – Х.: ХДУХТ, 2017. – 246 с.

6. Бутинець Ф.Ф. Аудит: [підручник для студентів спеціальності Облік і аудит]./ Ф.Ф. Бутинець – Житомир: ПП „Рута”, 2006. – 478с.
7. Верига Ю. А. Бухгалтерський облік і аудит : Термінологічний українсько-російсько-англійський словник / Ю. А. Верига. – К. : ЦУЛ, 2012. – 292 с.
8. Виноградова М. О. Аудит : [навч. посібник] / М. О. Виноградова. – К. : ЦУЛ, 2014. – 500 с.
9. Гордієнко Н.І. Аудит, організація і методика: [навч. посіб.] /. Гордієнко Н.І., Харламова О.В., Карпенко М.Ю. - Х.: ХНАМГ, 2007.- 486с.
10. Гончарук С.М. Аудит : [навчально-методичний посібник] / Гончарук С.М., Долбнєва Д.В. – Львів : Ліга-Прес, 2015.– 338 с.

Додаткова (для поглибленого вивчення теми):

1. Гончарук Я. А. Аудит: навч. посібник / Я. А. Гончарук, В.С. Рудницький. – Київ : «Знання», 2007. – 784 с.
2. Михайлова Т. П. Міжнародний облік і аудит / Михайлова Т. П. – Донецьк : ДонДУЕТ, 2006. – 78 с.
3. Пилипенко І. І. Стандарти аудиту та етики: навч. посіб. / І. І. Пилипенко, О. Ю. Редько. – К.: ДП Інформаційно-аналітичне агентство, 2007. – 277с.
4. Пшенична А.Ж. Аудит: [навч. посібник] / Пшенична А.Ж. – К.: «Центр учбової літератури», 2018. – 320 с.
5. Рядська В.В. Аудит: [навч. посібник] / В.В. Рядська, Я.В. Петраков. - – К.: «Центр учбової літератури», 2018. – 416 с.

Інформаційні ресурси

<http://www.rada.gov.ua/> - веб-сайт Верховної Ради України.
<http://www.apu.com.ua/> - веб-сайт Аудиторської палати України.
<http://www.spilka-audit.org.ua/> - веб-сайт Спілки аудиторів України.
<http://auditorukr.com.ua/> - веб-сайт Журналу «Аудитор України».
<http://n-auditor.com.ua/ru/> - веб-сайт Журналу «Незалежний аудитор».
<http://www.auditor-mag.ru/> - веб-сайт Журналу «Аудитор».
<http://www.nbuv.gov.ua/> – Національна бібліотека України ім. В.І.Вернадського.
<http://www.nbuv.gov.ua/portal/libukr.html> – Бібліотеки та науково-інформаційні центри України.

[http:// www. library. lviv.ua /](http://www.library.lviv.ua/) – Львівська національна наукова бібліотека України ім. В. Стефаника.
сайт Органу суспільного нагляду за аудиторською діяльністю:
<https://www.apu.com.ua/>

Тема 7. Планування в аудиті

Міжпредметні зв'язки базуються на знанні дисциплін: вступ до фаху, бухгалтерський облік, фінанси

Мета лекції – сформувати систему знань про планування аудиторської перевірки.

Питання до теми

- 1. Необхідність та етапи планування аудиторської перевірки.**
- 2. Порядок та особливості розроблення плану та програми аудиту.**

Ключові поняття: план аудиту, помилка, програма аудиту

1. Необхідність та етапи планування аудиторської перевірки

Планування аудиту є важливою складовою аудиторського процесу. Воно допомагає ефективно організувати майбутню роботу аудитора відповідно до умов конкретного аудиторського завдання з урахуванням передусім специфіки об'єкта та умов проведення аудиту.

Згідно з МСА 300 «Планування аудиту фінансової звітності» планування аудиту — це вироблення головної стратегії та конкретних підходів до очікуваних характеру, періоду і часу проведення аудиту.

Метою планування, як визначено в згаданому нормативі, є звернення уваги аудитора на найважливіші напрямки аудиту, на виявлення проблем, які слід перевірити найретельніше.

Процес планування передбачає такі етапи:

- 1) попереднє планування аудиту;
- 2) збір загальних даних;
- 3) збір даних про правові обов'язки клієнта;
- 4) оцінка ризиків та визначення величини суттєвості;
- 5) ознайомлення з системою внутрішнього контролю;
- 6) підготовка і складання загального плану аудиту;
- 7) підготовка і складання програми аудиту, що дають змогу встановити цілі для кожної ділянки роботи, зміст, час і обсяг запланованих аудиторських процедур, необхідних для виконання загального плану аудиту.

Під час планування аудиту аудиторській фірмі слід виділити такі основні етапи (рис. 3.7.).

ЕТАПИ ПРОВЕДЕННЯ АУДИТУ

№ п/п	Етап	Процедура
1	Підготовчий	Визначення основних напрямків перевірки, підписання договору та планування;
2	Проміжний	Здійснення поглибленої оцінки системи бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю;
3	Основний	Фізична перевірка активів підприємства та документальна перевірка рахунків бухгалтерського обліку, фінансової звітності
4	Заключний	Складання звіту про проведену аудиторську перевірку та аудиторського висновку про достовірність перевіреної звітності

Рис.7.1. Етапи проведення аудиту

Аудитор має планувати аудит до написання *листа-зобов'язання* та до укладання угоди з суб'єктом економічного господарювання про проведення аудиту.

Після проведення попередніх переговорів з обраним підприємством-клієнтом та укладення договору на проведення аудиту, аудитор повинен розпочати процес планування майбутньої перевірки.

У Міжнародному нормативі аудиту 200 «Мета і загальні принципи аудиту фінансової звітності» підкреслюється, що аудитор повинен планувати свою роботу так, щоб мати можливість своєчасно провести ефективний аудит.

Під час планування аудиту слід дотримуватись ряду принципів, які б забезпечили належне планування. До них можна віднести такі: цілісність; безперервність; доречність; ефективність та оптимальність.

Загальну модель процесу планування аудиту зображено на рис. 7.2.

Джерелами інформації, які можуть бути використані при цьому, є такі: установчі документи, протоколи засідань ради директорів та зборів акціонерів, бухгалтерські фінансові звіти, статистичні та оперативні звіти, договори, накази, внутрішні інструкції і положення, особисте спілкування, спостереження та огляд, плани та бюджети, звіти попередніх аудиторів, протоколи (акти) проведених зовнішніх перевірок та ін.

Аудитор повинен ознайомитись із формою ведення бухгалтерського обліку, його методологією, упевнитись у дотриманні загальноприйнятих принципів обліку та облікової політики, оцінити рівень кваліфікації облікового персоналу, встановити правильність застосування плану рахунків

бухгалтерського обліку, ознайомитись із порядком ведення поточних облікових регістрів та складання фінансової бухгалтерської звітності, впевнитись в їх повноті і взаємоузгодженості.

Для оцінки надійності системи внутрішнього контролю аудитор належить вивчити її складові (контрольне середовище, специфічні заходи контролю, штат, матеріальні засоби забезпечення контролю і захисту, розподіл функціональних обов'язків, наявність внутрішнього аудиту і його мета та завдання, посадова особа, яка відповідає за організацію внутрішнього контролю) та визначити ставлення і політику власників і керівництва підприємства до внутрішнього контролю, їх обізнаність із контрольними заходами, що проводяться на підприємстві, й усвідомлення важливості заходів.

На даному етапі його завдання — визначити ступінь довіри до системи внутрішнього контролю і те, якою мірою він може використовувати результати роботи внутрішнього аудитора під час своєї перевірки.

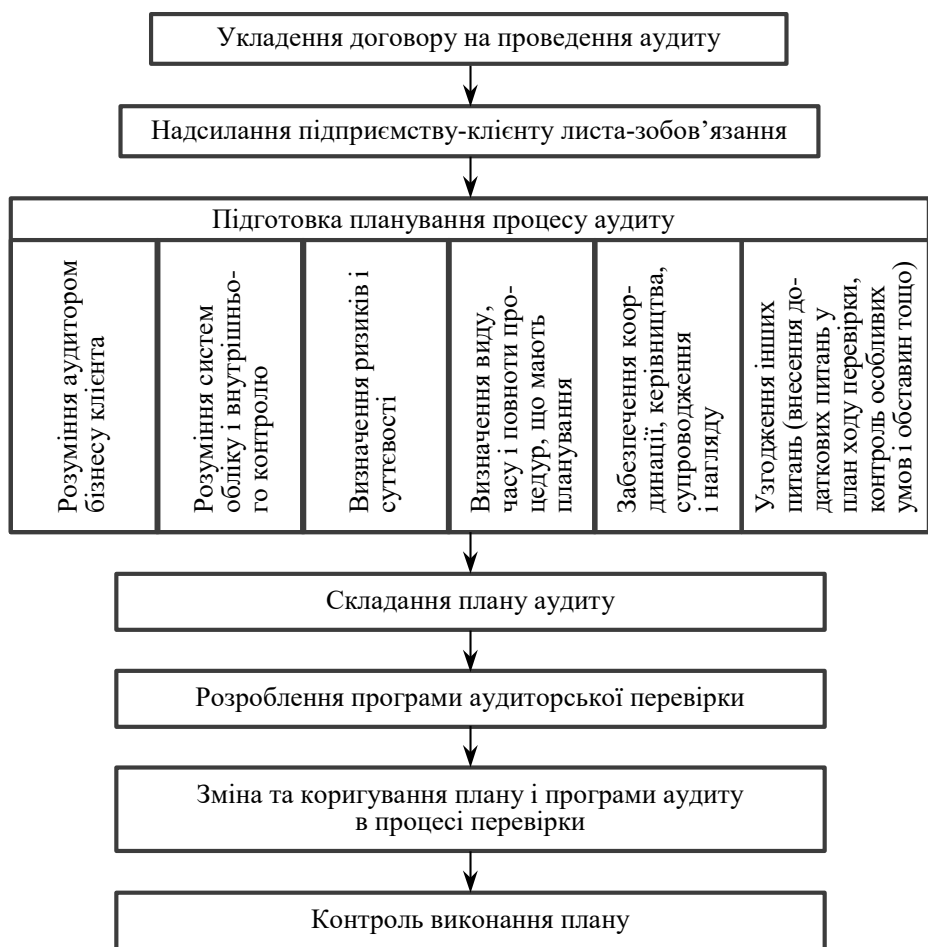


Рис. 7.2. Модель процесу планування аудиту

Наступним логічним елементом роботи з планування є визначення ризиків і суттєвості помилок. Виходячи із отриманої інформації аудитор може визначити необхідну кількість аудиторських процедур, основні напрямки перевірки, види робіт, методи контролю, необхідний термін для перевірки та виконавців. Як уже зазначалось, окремі аспекти можуть бути узгоджені з керівництвом підприємства-клієнта. Після цього аудитором складається план аудиту.

Крім того, в письмовому вигляді аудитору слід підготувати програму аудиторської перевірки, в якій види, зміст та час проведення запланованих аудиторських процедур повинні збігатися із показниками загального плану аудиту.

2. Порядок та особливості розроблення плану та програми аудиту

МСА 300 «Планування» визначає обов'язковість складання спеціального документа, який розкриває зміст запланованих робіт, тобто **плану аудиту**.

План аудиту – це документ, який зокрема, розглядає характер, час та обсяг аудиторських процедур, які повинні виконуватися працівниками аудиторської фірми для отримання достатніх та відповідних аудиторських доказів з метою зменшення аудиторського ризику до прийнятно низького рівня.

План аудиту складається на початок аудиторської перевірки за результатами:

- 1) знайомства з бізнесом клієнта, загальними напрямками та специфікою його діяльності;
- 2) вивчення системи обліку, внутрішнього контролю, ступеня їх надійності;
- 3) оцінки загального аудиторського ризику і визначення межі суттєвості помилок, які можуть бути виявлені в процесі аудиту, як це вказано у МСА 315 «Розуміння суб'єкта господарювання і його середовища та оцінка ризиків суттєвих викривлень»;
- 4) визначення кількості необхідних аудиторських процедур, періоду їх виконання та виконавців, можливості залучення експертів, як це вказано у МСА 330 «Аудиторські процедури відповідно до оцінених ризиків»;
- 5) забезпечення координації виконання планів, їх контролю, узгодженості із підприємством;
- 6) передбачення інших аспектів, що викликають можливість внесення змін.

Загальний план аудиту розробляється настільки детально, щоб аудитор мав змогу підготувати програму проведення аудиту. Під час розробки плану аудиту аудитор здійснює аналіз таких питань:

- розуміння аудитором бізнесу клієнта;
- розуміння обліку і системи внутрішнього контролю;
- визначення ризиків і суттєвості;
- характер, види, час і повнота процедур;
- координація, керівництво, супроводження і нагляд та інші аспекти.

План аудиту повинен враховувати:

- 1) умови договору на виконання аудиту;
- 2) зміст аудиторського висновку, терміни його подання;
- 3) відповідальність аудитора, передбачену законодавством;
- 4) відповідальність підприємства за бухгалтерську звітність, яка надається для перевірки;
- 5) відповідальність підприємства за повноту і достовірність іншої необхідної для проведення аудиту інформації;
- 6) систему і форму бухгалтерського обліку;
- 7) список членів аудиторської робочої групи, тривалість роботи, бюджет часу і витрат;
- 8) ступінь впливу на аудит прийняття нових або внесення змін до діючих бухгалтерських або аудиторських законодавчих та нормативно-правових актів тощо;
- 9) рівень суттєвості завдань аудиту;
- 10) найбільш важливі етапи і завдання аудиту;
- 11) ступінь довіри до надійності системи бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю;
- 12) порядок узгодження роботи внутрішніх аудиторів і співпрацю з ними;
- 13) сутність та обсяг аудиторських доказів;
- 14) умови, які вимагають особливої уваги (можливість помилки, обману тощо);
- 15) ступінь аудиторського ризику;
- 16) список помічників для проведення аудиту.

Планування зазвичай відбувається шляхом складання й заповнення таблиці, у стовпчиках якої наводяться складові цілі аудиту, а в рядках — групи об'єктів, об'єкти, групи операцій і операції з об'єктом, що дозволяє впорядкувати комплекс аудиторських робіт. Перевага таблиці полягає не тільки в можливості відобразити сукупність аудиторських робіт, а й у упорядкуванні їх за такими ознаками: мета аудиту, групи об'єктів, об'єкти,

групи операцій, операції. Подібна класифікація аудиторських робіт є необхідною передумовою розробки як загального плану, так і програм аудиту.

Задокументований план аудиту є підтвердженням відповідності планування та виконання аудиторських процедур. План аудиту затверджується на початок виконання процедур отримання аудиторських доказів, проте він може переглядатися залежно від зміни обставин, що виникають у процесі аудиту. Тобто, план аудиту не має раз і назавжди сформованого змісту, його зміст знаходиться в процесі постійного розвитку.

План аудиту бажано погодити з керівником підприємства, що дасть змогу узгодити аудиторські процедури з діяльністю персоналу даного підприємства.

Орієнтовний приклад плану аудиторської перевірки наведено в табл. 7.1.

На основі плану розробляється програма аудиту (табл. 7.2), в якій дається детальний перелік змісту аудиторських процедур, необхідних для практичної реалізації плану.

Вона є інструкцією асистентам аудитора і є засобом контролю якості роботи для керівництва та аудиторської групи. Аудиторську програму слід складати у вигляді програми тестів контролю та у вигляді програми аудиторських процедур по суті. Залежно від змін умов проведення аудиту та результатів аудиторських процедур, програма аудиту може переглядатися. Причини і результати цього треба документувати.

Таблиця 7.1.

ПЛАН АУДИТУ

Організація, що перевіряється _____
Період аудиту _____
Кількість людино-годин на перевірку _____
Керівник аудиторської перевірки _____
Запланований аудиторський ризик _____
Запланована суттєвість _____

№ з/п	Заплановані види робіт	Період проведення	Виконавець	Примітка
1	Отримання загальної інформації про підприємство			
2	Попередня оцінка систем обліку та внутрішнього контролю			
3	Визначення аудиторського ризику та суттєвості помилок			
4	Розроблення плану і програми аудиту			
5	Спостереження за проведенням інвентаризації			
6	Аудит засновницьких документів			
7	Аудит стану внутрішнього контролю			
8	Аудит окремих статей активу балансу			
9	Аудит окремих статей пасиву балансу			
10	Аудит звіту про фінансові результати			
11	Аудит звіту про рух грошових коштів			
12	Аудит звіту про капітал			
13	Аналіз фінансового стану підприємства			
14	Складання аудиторського висновку та звіту			

Керівник аудиторської фірми _____
(підпис)

Керівник аудиторської перевірки _____
(підпис)

Програма ніби деталізує і доповнює план аудиту. З її допомогою аудитор може організувати роботу асистентів аудитора та іншого персоналу, детально вказавши які, ким і коли мають бути виконані аудиторські процедури.

Процес планування як початковий етап проведення аудиту, включає розробку загального плану з визначенням обсягу, графіків і строків проведення аудиторської перевірки, а також аудиторської програми, яка конкретизує обсяг, види та послідовність аудиторських процедур, необхідних для формування об'єктивної та обґрунтованої думки про досліджені факти господарського життя, достовірність показників фінансової звітності.

Отже, в програмі аудиторської перевірки конкретизуються процедури, що необхідно виконати для отримання аудиторських доказів щодо підтверджень, які містять показники та інформацію у фінансовій звітності.

Після закінчення процесу планування аудиту загальний план і програми аудиту мають бути оформлені документально та затверджені в установленому порядку.

У разі виявлення нових обставин, які не були враховані раніше, більшої кількості помилок, ніж передбачалось, при постановці додаткових завдань під час здійснення аудиторської перевірки план і програма аудиту можуть змінюватись, доповнюватись і коригуватись.

Таблиця 7.2.

ПРОГРАМА АУДИТУ

Організація, що перевіряється _____

Період аудиту _____

Кількість людино-годин _____

Керівник аудиторської фірми _____

Склад аудиторської групи _____

Запланований аудиторський ризик _____

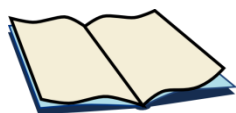
Запланована суттєвість _____

№ з/п	Перелік аудиторських процедур за розділами аудиту	Період проведення процедур перевірки	Виконавець	Назва робочих документів аудитора	Примітка
1	Отримання загальної інформації про підприємство				
1.1	Вивчення засновницьких документів				
1.2	Основні економічні показники підприємства				

Продовження табл. 7.2					
1.3	Структура підприємства й організація управління				
1.4	Асортимент продукції				
1.5	Наявність філій та дочірніх підприємств				
1.6	Кадрова політика тощо				

Керівник аудиторської фірми _____
(підпис)

Керівник аудиторської перевірки _____
(підпис)



Практичний блок Практичне заняття 7

Планування аудиторської перевірки

- закріпити знання щодо принципів і документування планування аудиторської перевірки;
- одержати навички складання загального плану аудиторської перевірки;
- одержати навички складання програм аудиторської перевірки;
- одержати навички календарного планування аудиторської перевірки;
- виконати передбачені практичні завдання.

Запитання для перевірки знань

1. Які питання слід урахувати аудиторів під час розробки загального плану аудиторської перевірки.
2. Які фактори аудитор враховує при визначенні тривалості етапів аудиторської перевірки.
3. В чому полягають відмінності загального плану і програми аудиту.
4. В якому плановому аудиторському документі є посилання на робочий документ.
5. Місце планування в організаційних етапах аудиту?
6. Які є основні вимоги до планування аудиту згідно з МСА?

7. Дайте характеристику стратегічному плануванню аудиту.
8. Що являє собою поточне планування аудиторської діяльності?
9. Які зовнішні і внутрішні чинники впливають на планування аудиту?
10. Які реквізити повинна мати програма аудиторської перевірки?
11. Методика складання плану аудиторської перевірки?
12. Методика складання програми аудиторської перевірки?
13. Які реквізити повинен мати план аудиторської перевірки?
14. В чому відмінність плану та програми аудиторської перевірки?
15. Які етапи планування доцільно виділити та їх характеристика?
16. Які МСА визначають порядок підготовки та укладання Договору на проведення аудиту та надання аудиторських послуг?

Практичні завдання

В аудиторській фірмі «Аудит-Україна» працюють п'ять аудиторів, два з них мають помічників-стажистів, один менеджер, директор, заступник директора. Укладені договори на проведення аудиту в листопаді поточного року з дев'ятьма клієнтами.

Необхідно скласти план аудиторської роботи фірми з перевірки підприємств-замовників на листопад 200 _ р., враховуючи, що помічники стажисти не можуть самостійно провести аудит.

Таблиця 1

№	Підприємство	Термін проведення	Виконавці	Перевірка Звіту		Супутні аудиту умови	Відмітка про виконання
				За формою	за змістом		

Крім того, менеджер повинен перевірити висновок аудитора про роботу підприємства за формою, а аудитори-колеги - по суті.

План скласти за наведеною формою, самостійно вказавши прізвище працівників фірми і найменування підприємств – клієнтів (табл. 1).

2. Укладено договір між аудиторською фірмою «Аудит-Україна» і акціонерним товариством «Омега» на проведення аудиту. Підприємство займається виробничою діяльністю (виготовленням технічних засобів зв'язку) і надає послуги з їх ремонту. Відповідно до договору аудиторська перевірка повинна бути проведена в термін з 15 по 22 листопада.

1) Назвіть, за яких обставин термін проведення аудиторської перевірки може бути змінений (продовжений, перенесений і т.д.).

2) Складіть план роботи аудитора за наведеною формою, обов'язково відобразивши в ньому отримання попередньої інформації про клієнта; напрям листа клієнту, де будуть вказані обов'язки і відповідальність аудитора; всі

етапи аудиторської перевірки; складання висновку аудитора (табл. 2).

Таблиця 2

№	Перелік робіт і послуг, запланованих для виконання аудитором	Термін виконання робіт

3. Скласти плановий меморандум аудитора, обов'язково відобразивши в ньому:

найменування підприємства, що перевіряється;
початок і закінчення перевірки;
ким виданий мандат на перевірку;
адреса й інші реквізити підприємства-замовника;
головних осіб, з якими буде контактувати аудитор у процесі перевірки;
прізвище, ім'я і по батькові аудитора;
дату подання доповіді про стан справ;
вимоги до проведення аудиторської перевірки.

4. Скласти програму аудиторської перевірки акціонерного товариства «Омега», вказавши в ній етапи перевірки, необхідні аудиторські процедури, терміни виконання, виконавців (сам аудитор, його асистенти, залучені фахівці). Програму подати у вигляді таблиці довільної форми.

Тестові завдання

Дати відповіді на тестові завдання (правильною є тільки одна відповідь).

1. Аудиторський процес складається з таких основних етапів:

- а) підготовчий, основний, завершальний;
- б) перспективний, нормативний, заключний;
- в) попереднє планування, складання загального плану, написання звіту і висновку;
- г) правильна відповідь відсутня.

2. Визначення стратегії і тактики аудиту, побудова аудиторської програми, оцінювання обсягу аудиторського контролю включає:

- а) планування аудиту;
- б) складання робочих документів;
- в) написання звіту;
- г) усі відповіді вірні.

3. Програма аудиторської перевірки – це:

- а) опис місця проведення аудиту;
- б) детальний опис витрат на перевірку;
- в) основа детального планування часу і витрат;
- г) правильна відповідь відсутня.

4. Завершальна стадія аудиторського процесу включає в себе:

- а) складання загального плану і програми аудиту;
- б) складання аудиторського звіту та висновку;
- в) вивчення об'єкта аудиту;
- г) коригування програми аудиту.

5. Об'єктами аудиту можуть бути:

- а) необоротні активи, основні засоби, нематеріальні активи;
- б) запаси (виробничі запаси, готова продукція, товари);
- в) довгострокові і поточні зобов'язання;
- г) усі відповіді вірні.

6. З ким аудитор погоджує складені плани?

- а) керівництвом підприємства;
- б) бухгалтерією підприємства;
- в) власниками підприємства;
- г) Аудиторською палатою України.

7. З яких етапів складається аудиторська перевірка?

- а) попереднє планування, складання загального плану, написання звіту;
- б) початковий, дослідний, фінальний;
- в) підготовчий, основний, завершальний;
- г) правильна відповідь відсутня.

8. Яка стадія аудиторського процесу проходить безпосередньо на підприємстві?

- а) початкова;
- б) дослідна;
- в) завершальна;
- г) усі відповіді вірні.

9. На якій стадії слід згрупувати виявлені недоліки, скласти нагромаджувальні відомості порушень, аналітичні таблиці, розрахунки, узагальнити та відобразити результати перевірки в аудиторському висновку?

- а) початкова;
- б) дослідна;
- в) завершальна;
- г) немає правильної відповіді.

10. У складі загального плану аудиту повинна бути інформація про:

- а) склад аудиторської групи; інструктаж; перевірку якості роботи молодих спеціалістів; сутність і обсяг аудиторських доказів;
- б) склад аудиторської групи; її підпорядкованість; інструктаж; перевірку якості роботи молодих спеціалістів старшими працівниками;

- в) склад аудиторської групи; ступінь аудиторського ризику; перевірку якості роботи молодих спеціалістів;
- г) правильна відповідь відсутня.

11. До програми аудиту не включається така інформація:

- а) період проведення процедур перевірки;
- б) вартість виконаних робіт;
- в) виконавець;
- г) перелік аудиторських процедур за розділами аудиту.

12. Які виділяють групи об'єктів аудиту?

- а) активи та зобов'язання;
- б) доходи, витрати і прибутки;
- в) первинні документи за різними господарськими операціями;
- г) господарські засоби, джерела утворення засобів, господарські процеси.

13. Який розділ не входить до структури договору аудиту?

- а) санкції за невиконання сторонами своїх зобов'язань;
- б) порядок здавання та приймання робіт;
- в) термін виконання робіт;
- г) відповідальність сторін.

14. Предметом договору аудиторської перевірки є:

- а) аудиторський висновок;
- б) діяльність фірми-замовника;
- в) надані аудитором послуги замовнику;
- г) усі відповіді вірні.

15. Щоб повніше виявити характер, обсяг і склад аудиторських процедур на етапі планування аудитор повинен:

- а) ознайомитись з обліковою політикою підприємства;
- б) дати оцінку нормативно-правовій базі підприємства;
- в) оцінити економічну ситуацію, в якій функціонує підприємство;
- г) дати оцінку системі бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю на підприємстві.

Дайте відповідь на запитання, проставляючи у рядок: «Так» – «+» «Ні» – «-».

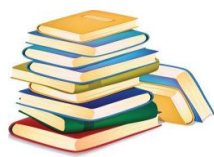
- 1) **План аудиту** – це документ, який зокрема, розглядає характер, час та обсяг аудиторських процедур, які повинні виконуватися працівниками аудиторської фірми для отримання достатніх та відповідних аудиторських доказів з метою зменшення аудиторського ризику до прийнятно низького рівня.

- 2) Під час планування аудиту слід дотримуватись ряду принципів, які б забезпечили належне планування.
- 3) Після проведення попередніх переговорів з обраним підприємством-клієнтом та укладення договору на проведення аудиту, аудитор повинен розпочати процес планування майбутньої перевірки.
- 4) Після проведення попередніх переговорів з обраним підприємством-клієнтом та укладення договору на проведення аудиту, аудитор повинен розпочати процес планування майбутньої перевірки.
- 5) Аудитор має планувати аудит до написання *листа-зобов'язання* та до укладання угоди з суб'єктом економічного господарювання про проведення аудиту.
- 6) Планування аудиту є важливою складовою аудиторського процесу.
- 7) **Метою планування** не є звернення уваги аудитора на найважливіші напрямки аудиту, на виявлення проблем, які слід перевірити найретельніше.



Завдання для індивідуальної роботи

1. Підготувати презентацію «Планування аудиторської перевірки».
2. Запропонувати та скласти документ підготовчого етапу аудиту (анкету нового клієнта). Пояснити функціональне призначення окремих позицій анкети нового клієнта



Література для вивчення матеріалу

Основна:

1. Закон України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» від 21 грудня 2017 р. № 2258 – VIII.
2. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг : видання 2010 року, частина 1 / Пер. з англ. : Ольховікова О.Л., Селезньов О.В., Зеніна О.О., Гик О.В. Біндер С.Г.
3. Про порядок застосування в Україні Стандартів аудиту та етики Міжнародної федерації бухгалтерів: Рішення Аудиторської палати України від 18.04.2003 р. № 122/2.

4. Положення з національної практики контролю якості 1 “Організація аудиторськими фірмами та аудиторами системи контролю якості аудиторських послуг” (ПНПКЯ 1) затверджене рішенням АПУ від 27.09.2007 №184/4 зі змінами згідно рішення АПУ 30.06.2011 № 232/9.
5. Баранова А.О. Аудит : [навч. посібник] / А.О. Баранова. – Х.: ХДУХТ, 2017. – 246 с.
6. Бутинець Ф.Ф. Аудит: [підручник для студентів спеціальності Облік і аудит]./ Ф.Ф. Бутинець – Житомир: ПП „Рута”, 2006. – 478с.
7. Верига Ю. А. Бухгалтерський облік і аудит : Термінологічний українсько-російсько-англійський словник / Ю. А. Верига. – К. : ЦУЛ, 2012. – 292 с.
8. Виноградова М. О. Аудит : [навч. посібник] / М. О. Виноградова. – К. : ЦУЛ, 2014. – 500 с.
9. Гордієнко Н.І. Аудит, організація і методика: [навч. посіб.] /. Гордієнко Н.І., Харламова О.В., Карпенко М.Ю. - Х.: ХНАМГ, 2007.- 486с.
10. Гончарук С.М. Аудит : [навчально-методичний посібник] / Гончарук С.М., Долбнева Д.В. – Львів : Ліга-Прес, 2015.– 338 с.

Додаткова (для поглибленого вивчення теми):

1. Гончарук Я. А. Аудит: навч. посібник / Я. А. Гончарук, В.С. Рудницький. – Київ : «Знання», 2007. – 784 с.
2. Михайлова Т. П. Міжнародний облік і аудит / Михайлова Т. П. – Донецьк : ДонДУЕТ, 2006. – 78 с.
3. Пилипенко І. І. Стандарти аудиту та етики: навч. посіб. / І. І. Пилипенко, О. Ю. Редько. – К.: ДП Інформаційно-аналітичне агентство, 2007. – 277с.
4. Пшенична А.Ж. Аудит: [навч. посібник] / Пшенична А.Ж. – К.: «Центр учбової літератури», 2018. – 320 с.
5. Рядська В.В. Аудит: [навч. посібник] / В.В. Рядська, Я.В. Петраков. – К.: «Центр учбової літератури», 2018. – 416 с.

Інформаційні ресурси

<http://www.rada.gov.ua/> - веб-сайт Верховної Ради України.
<http://www.apu.com.ua/> - веб-сайт Аудиторської палати України.
<http://www.spilka-audit.org.ua/> - веб-сайт Спілки аудиторів України.
<http://auditorukr.com.ua/> - веб-сайт Журналу «Аудитор України».
<http://n-auditor.com.ua/ru/> - веб-сайт Журналу «Незалежний аудитор».

<http://www.auditor-mag.ru/> - веб-сайт Журналу «Аудитор».

<http://www.nbuv.gov.ua/> – Національна бібліотека України ім. В.І.Вернадського.

<http://www.nbuv.gov.ua/portal/libukr.html> – Бібліотеки та науково-інформаційні центри України.

<http://www.library.lviv.ua> / – Львівська національна наукова бібліотека України ім. В. Стефаника.

сайт Органу суспільного нагляду за аудиторською діяльністю:

<https://www.apu.com.ua/>

Тема 8. Аудиторський ризик та аудиторські докази

Міжпредметні зв'язки базуються на знанні дисциплін: вступ до фаху, бухгалтерський облік, фінанси.

Мета лекції – здобуття теоретичних знань щодо сутності аудиторського ризику та його складових, аудиторських доказів та порядку їх отримання та використання в процесі аудиту.

Питання до теми

- 1. Сутність аудиторського ризику та його складові.**
- 2. Методика (модель) визначення аудиторського ризику.**
- 3. Поняття «суттєвості» в аудиті.**
- 4. Помилки та шахрайство.**
- 5. Аудиторські докази, їх види та вимоги до них.**
- 6. Аудиторські процедури та їх види.**

Ключові поняття: Аудиторська перевірка, аудиторський ризик, властивий ризик, модель аудиторського ризику, оцінка аудиторського ризику, план аудиту, помилка, програма аудиту, ризик контролю, ризик невиявлення, суттєвість, шахрайство.

1. Сутність аудиторського ризику та його складові

Поняття і сутність аудиторського ризику висвітлені в стандарті МСА 400 «Оцінка ризиків і внутрішній контроль» згідно якого аудиторський ризик розглядається як можлива небезпека того, що аудитор висловить невідповідну аудиторську думку у випадках, коли у фінансовій звітності мають місце суттєві перекручення.

Отже, **аудиторський ризик** є специфічним поняттям, яке застосовується в аудиторській роботі та являє собою ризик того, що аудитор висловить невідповідну аудиторську думку у випадках, коли у фінансовій звітності містяться суттєві перекручення.

Міжнародним стандартами аудиту передбачена класифікація ризиків відповідно до якої загальний ризикт (АР) має три складові (табл. 8.1, рис. 8.1.):

Таблиця 8.1

Аудиторський ризик

Властивий ризик (ВР)	Ризик контролю (РК)	Ризик не виявлення (РН)
Ризик, пов'язаний з підприємницькою діяльністю клієнта. Залежить від внутрішніх і зовнішніх факторів і не залежить від аудитора	Ризик пов'язаний з наявністю та функціонуванням системи бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю на підприємстві. Не залежить від аудитора.	Ризик пов'язаний з притаманними аудиту обмеженнями, в результаті деякі суттєві помилки можуть бути не виявленими аудитором. Залежить від аудитора



Рис. 8.1. Схема аудиторського ризику

Властивий ризик (внутрішній ризик – у Шотландії; загальні ризики пов'язані з підприємством – у Франції) являє собою всі можливі ризики, пов'язані з функціонуванням підприємства, тобто це всі помилки, неточності, які можуть бути допущені внаслідок діяльності підприємства. Ризик виникнення таких помилок обумовлений дією різних чинників, як зовнішніх, так і внутрішніх, часто безпосередньо не пов'язаних з підприємством-клієнтом (це інфляція, конкуренція, безробіття та ін.).

Цей ризик розглядається як можливість до *суттєвих* перекручень залишку по певному бухгалтерському рахунку, по певній категорії, певному класу операцій або можливість перекручень по цих показниках з одночасними перекрученнями по інших рахунках чи операціях за умови відсутності відповідних засобів внутрішнього контролю.

Властивий ризик оцінюється аудитором ще на підготовчій, початковій стадії аудиту, коли він тільки ознайомлюється з діяльністю підприємства, структурою та організацією управління, місцезнаходженням його складових та іншими питаннями. Аудитор для цього використовує як інформацію, подану підприємством-клієнтом, так й інформацію із зовнішніх джерел.

Оцінюючи властивий ризик, аудитор повинен звертати увагу на ті моменти, які можуть впливати на якість бухгалтерської звітності, тобто ризик оцінюється на рівні фінансової звітності.

Ризиком контролю – це ризик неефективності внутрішнього контролю. Оскільки, системи бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю не завжди можуть функціонувати настільки ефективно, щоб своєчасно запобігати помилкам або виявляти їх та виправляти.

На величину ризику контролю впливає також факт виявлення під час попередньої аудиторської перевірки помилок, неточностей у веденні бухгалтерського обліку, що знижує довіру до нього і збільшує ризик (це повинні враховувати аудитори при проведенні наступних аудиторських перевірок).

Ризик контролю у Шотландії називають ризиком, пов'язаним з контролем, а у Франції – ризиком, пов'язаним з характером оброблюваних операцій, а також зі створенням і функціонуванням систем, що трохи відрізняються від міжнародних нормативів.

З наведеного визначення ризику контролю можна зробити висновок, що він складається з двох компонентів: ризик системи бухгалтерського обліку та ризик систем внутрішнього контролю (див. рис. 8.1.).

Ризик невиявлення – це ризик того, що аудиторські процедури підтвердження не завжди можуть виявити помилки (перекручення), що існують у залишку по певному рахунку, певній категорії операцій. Ці помилки можуть бути суттєвими окремо самі по собі або у комплексі з перекрученнями (помилками) по інших залишках чи операціях.

Це та частка похибки аудиторської перевірки, яку аудитор може собі дозволити при системах обліку і внутрішнього контролю, що склалися на підприємстві-клієнті, у разі дотримання умови якості проведення робіт і відповідності їх установленим аудиторським нормативам.

У Шотландії – це ризик невиявлення помилок, пов'язаний з аудитом, – у Франції цей ризик означає, що суттєві помилки можуть залишитися невиявленими у ході аудиторської перевірки.

Певний ризик невиявлення завжди матиме місце, навіть якщо аудитор повинен буде обстежити 100% залишків за рахунками, оскільки він може вибрати невідповідну аудиторську процедуру або неправильно інтерпретувати результати аудиту.

Визначення аудитором величини ризику невиявлення (тобто він установлює його сам для себе) тісно пов'язане з величиною ризику систем бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю: чим вищий ризик останніх (невисокий ступінь довіри аудитора до систем бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю), тим менший ризик невиявлення необхідно встановити для цієї перевірки. А це означає, що аудитор повинен запланувати і виконати значний обсяг підтверджуючих і незалежних процедур.

Аудитор повинен зробити все можливе (провести аудиторську перевірку так, щоб це давало найбільшу вірогідність невиявлення суттєвих помилок), щоб звести ризик невиявлення до мінімуму. Цього можна досягти, проводячи більшу кількість аудиторських процедур і правильно вибравши спосіб одержання аудиторських доказів.

Таким чином, з розглянутих визначень ми бачимо, що **ризик контролю і властивий ризик** не залежать від аудитора і він не може на них вплинути. Ці ризики існують незалежно від аудиторської перевірки фінансової звітності і є результатом діяльності клієнта незалежно від проведення аудиту.

На відміну від цих двох складових аудиторського ризику, **ризик невиявлення** є результатом аудиторської перевірки, наслідком виконаної аудитором роботи. За цей ризик аудитор несе повну відповідальність, тобто ризик визначає ступінь якості, рівень його діяльності.

Аудиторський ризик тісно пов'язаний з явищем, яке формулюється поняттям суттєвості – ступенем впливу чинника на рішення.

2. Методика визначення аудиторського ризику

Визначений на підготовчому етапі аудиторський ризик не є величиною сталою. Його значення може змінюватися, коригуватися під час проведення аудиторської перевірки. Тобто може збільшуватися кількість аудиторських процедур, змінюватися напрям аудиторської перевірки, коригуватися план роботи тощо.

Оцінку аудиторського ризику й уточнення її у процесі проведення аудиту подано на рис. 8.2.

Як свідчить зарубіжний досвід, прийнятна величина загального аудиторського ризику становить 1-5% (0,01-0,05).

В міжнародній практиці для визначення величини аудиторського ризику аудитори використовують **два основні методи оцінки аудиторського ризику:**

- ♦ оціночний (експертний, інтуїтивний);
- ♦ кількісний.

За першим методом аудитор шляхом виконання окремих процедур оцінює його складові оцінками «низький – високий». Потім залежно від комбінацій складових оцінок визначається загальна оцінка аудиторського ризику.

Зарубіжний досвід свідчить, що величину оцінки аудиторського ризику можна не тільки виражати у процентах, коефіцієнтах, абсолютному числовому значенні, вона може бути визначена аудитором і словами: «низький», «середній», «високий», що часто використовується на практиці.



Рис. 8.2. Оцінка аудиторського ризику й уточнення її у процесі аудиту

У МСА 400 наведено взаємозв'язок між компонентами аудиторського ризику (табл. 8.2):

Таблиця 8.2

Оцінка аудиторського ризику

		Оцінка ризику контролю аудитором		
		висока	середня	низька
Оцінка властивого ризику аудитором	Висока	<i>Найнижча</i>	<i>Нижча</i>	<i>Середня</i>
	Середня	<i>нижча</i>	<i>Середня</i>	<i>Вища</i>
	Низька	<i>Середня</i>	<i>Вища</i>	<i>Найвища</i>

** Виділені курсивом ділянки таблиці вказують на ступінь ризику невиявлення*

Другий метод передбачає оцінку складових аудиторського ризику.

Найбільш загальна методика (модель) розрахунку аудиторського ризику, яка найчастіше використовується у міжнародній практиці, може бути представлена за допомогою такої формули:

$$AP = BP * PK * PH, \quad (1)$$

де AP – аудиторський ризик;

PO – властивий ризик;

PK – ризик контролю;

PB – ризик невиявлення.

Найбільш повно методику розрахунку аудиторського ризику розкрив Дж. Робертсон, який зазначив **ряд важливих моментів**:

— аудитор не може повністю довіряти системам обліку та внутрішнього контролю підприємства-клієнта. В іншому випадку ризик системи обліку або внутрішнього контролю зводиться до нуля ($PO = 0$, $PK = 0$), а це означає, що і загальний аудиторський ризик, виходячи з формули, дорівнюватиме нулю, чого не може бути, оскільки кожна аудиторська перевірка супроводжується певним ризиком.

Та, незважаючи на те, що можуть зустрітись ситуації, за яких $BP = 0$ або $PK = 0$, аудитор не може відмовитись від проведення аудиторських процедур, хоча за формулою AP в обох випадках теж буде дорівнювати нулю;

— аудитор не може дозволити собі встановити високий рівень ризику невиявлення (наприклад, більш як 50% (0,5)) при високих ризиках систем

обліку і внутрішнього контролю, оскільки у цьому разі загальний аудиторський ризик буде також дуже високим (більш як 5% (0,05)), чого допустити не можна, бо перевірку вважатимуть проведеною не на належному рівні.

Наприклад:

$$AP = BP (0,8) \times PK (0,9) \times PH (0,5) = 0,36; \quad (2)$$

— аудиторську перевірку вважатимуть проведеною на належному рівні, якщо аудитор установить низький ризик невиявлення (10% (0,01)) за умови повної недовіри до систем обліку і внутрішнього контролю клієнта.

Так,

$$AP = BP (1,0) \times PK (1,0) \times PH (0,01) = 0,01. \quad (3)$$

З урахуванням поданої вище загальної моделі аудиторського ризику і того, що ризик невиявлення, як уже було зазначено, складається з ризику неефективності тестового контролю і ризику аналітичного огляду, розрахунок може бути таким:

$$AP = BP \times PK \times PAO \times PT, \quad (4)$$

де *PAO* – ризик аналітичного огляду;

PT – ризик тестового контролю.

Такий принцип оцінки аудиторського ризику широко використовується на практиці, наприклад аудиторською фірмою KPMG у Німеччині.

Найчастіше аудитори встановлюють спочатку величину аудиторського ризику (*AP*), потім визначають величину властивого ризику і ризику контролю, для того щоб визначити прийнятну величину ризику невиявлення і спланувати необхідні аудиторські процедури.

Для підвищення загальної ефективності аудиторської перевірки, слід дотримуватись наступних правил:

— ніколи не треба виключати ймовірності невиявлення помилок, неякісних вихідних даних. Не слід також пропускати також другорядної інформації при складанні аудиторського висновку про перевірену фінансову звітність;

— дотримуватись оптимального співвідношення між скороченням обсягу робіт і репрезентативним відбором досліджуваних матеріалів;

— визначати величину і ціну похибки вибірки виходячи з можливості зведення її нанівець лише за умови повної перевірки даних;

— проводити цілеспрямований відбір документів у разі наявності припущення про перекручення у звітності;

— враховувати, що помилки не піддаються прогнозуванню. А це призводить до системних помилок при виконанні арифметичних дій над цифрами даних первинного обліку і звітності.

3. Поняття «суттєвості» в аудиті

Визначення аудитором суттєвості є предметом професійного судження та залежить від розуміння аудитором потреб користувачів фінансової звітності у фінансовій інформації.

У стандарті МСА 320 «Суттєвість при плануванні та проведенні аудиту» представлено загальну концепцію суттєвості в аудиті, згідно з якою виявлена в результаті аудиторської перевірки **інформація вважається суттєвою**, якщо її пропуск або перекручення можуть вплинути на економічні рішення користувачів, які прийняті на основі фінансової звітності.

Суттєвість залежить від розміру статті або помилки, які оцінюються в конкретних умовах їх пропуску або перекручення. Так, суттєвою вважається виявлена під час аудиту помилка, яка значно перекручує фінансовий стан підприємства, змінює результати його діяльності або її вагомість може суттєво вплинути на прийняття рішення управлінським персоналом.

Під рівнем суттєвості розуміють те граничне значення помилки фінансової звітності, починаючи з якого кваліфікований користувач цієї звітності з великим ступенем імовірності не зможе робити на її основі правильні висновки та приймати правильні економічні рішення. При встановленні рівня суттєвості аудитор виходить з основних показників діяльності. Рівень суттєвості встановлюється як частина (частка або відсоток) від базового показника. Може бути встановлений єдиний показник рівня суттєвості для конкретної фінансової звітності, або встановлюються локальні показники рівня суттєвості для окремих базових показників (груп рахунків, статей балансу, показників іншої фінансової звітності).

У світовій практиці рівень суттєвості визначається як усереднене значення показників:

- 1) 5-10% від прибутку до оподаткування;
- 2) 5-10% від чистого прибутку;
- 3) 0,5-1 % від обсягу продажів;
- 4) 5-10% від власного капіталу;
- 5) 0,5-1 % від загальної вартості активів.

Виходячи із зарубіжного досвіду, суттєвою або матеріальною вважають помилку, яка сама або в сукупності з іншими спотворює фінансову звітність на 4-5% від загального підсумку звітності, або сама по

собі незначна, проте змінює фінансовий результат на протилежний – збиток на прибуток, і навпаки.

Щодо вітчизняної практики визначення рівня суттєвості, то відповідно до рекомендацій Міністерства фінансів України для визначення порогу суттєвості можуть використовуватися такі показники:

- 1) 2 % від чистого прибутку (збитку);
- 2) 5 % від загальної вартості всіх активів і зобов'язань;
- 3) 5 % від власного капіталу;
- 4) 10 % виторгу від реалізації.

В аудиторській практиці обраний критерій суттєвості використовується так, як показано на рис. 8.3.

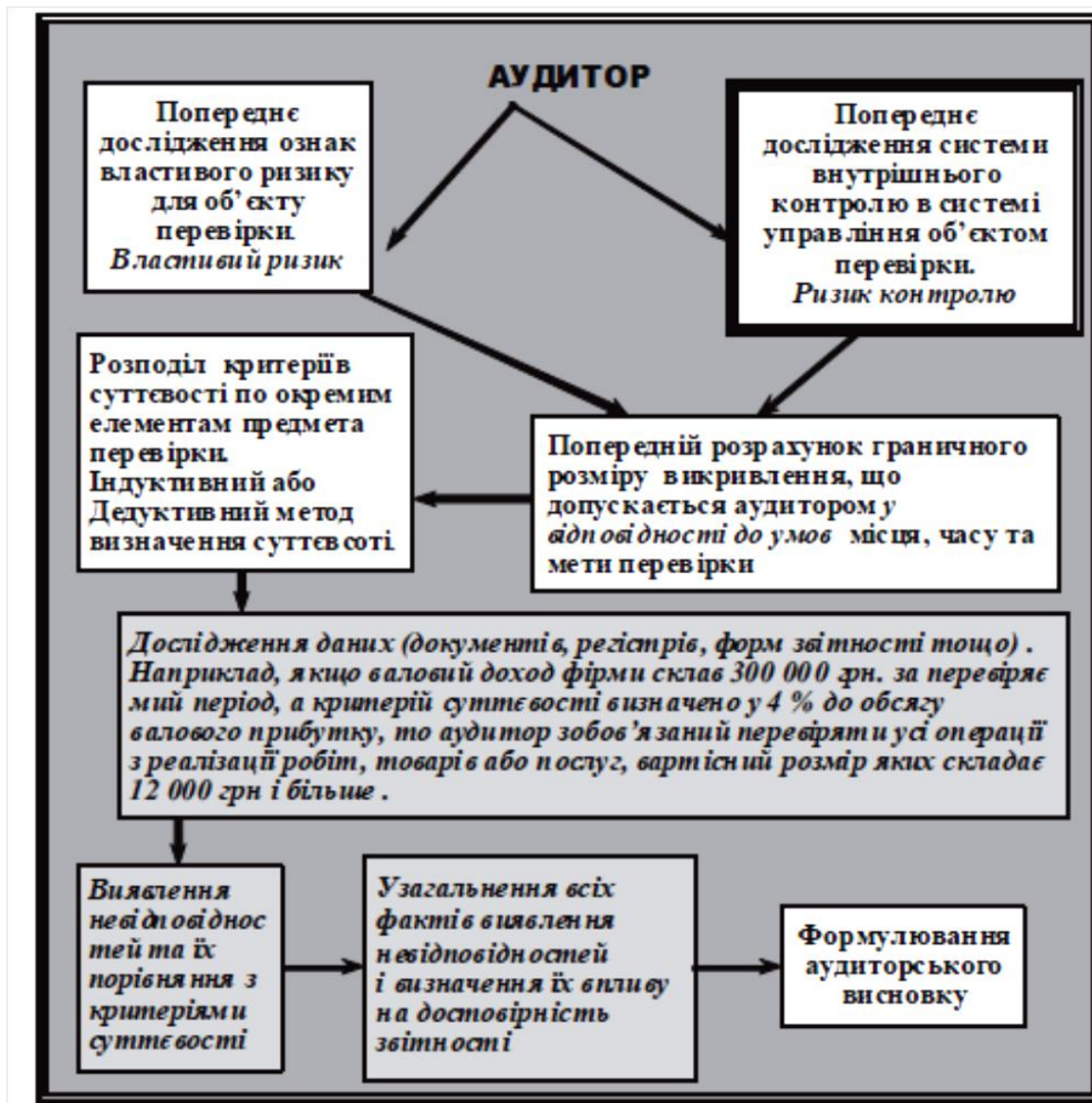


Рис. 8.3. Застосування критерію суттєвості в аудиторській практиці

Методичні прийоми визначення суттєвості в аудиторській практиці показано на рис. 8.4.

Як вже було згадано, аудиторський ризик тісно пов'язаний з поняттям суттєвості – між суттєвістю та аудиторським ризиком існує зворотній зв'язок: чим вище рівень суттєвості, тим нижче аудиторський ризик (МСА 320, п. 10). Якщо аудитор після планування перевірки та конкретних аудиторських процедур визнав, що прийнятий рівень суттєвості – нижчий, то аудиторський ризик підвищується. Аудитор дану ситуацію може нівелювати шляхом:

- знизити рівень контролю (якщо це можливо) і підтверджуючи такий зменшений ризик додатковими або розширеними процедурами;
- знизити ризик не виявлення викривлень шляхом зміни характеру, обсягу та часу запланованих процедур перевірки.



Рис. 8.4. Методичні прийоми визначення суттєвості в аудиторській практиці

4. Помилки та шахрайство

Основні аспекти оцінки аудитором ризику суттєвих перекручень фінансової звітності внаслідок помилок та шахрайства, методика їх виявлення, основні аудиторські процедури, обмеження дій аудитора, повідомлення про факти виявлення помилок і обману викладені у МСА 240 «Відповідальність аудитора по розгляду шахрайства і помилок в ході аудиту фінансової звітності» і МСА 240А «Шахрайство і помилки».

Згідно цих стандартів:

Помилка – це ненавмисні неточності, що мають місце у фінансовій або іншій господарській звітності (математичні помилки та описки, пропущені факти або їх хибне тлумачення, неправильне застосування облікової політики). Помилки можуть бути суттєвими і несуттєвими.

Суттєвими вважаються помилки, які призводять до перекручень у звітності. Внаслідок чого, висновок по цій звітності буде прийнятий неправильно.

Окремі автори поділяють помилки на три рівні:

- перший рівень – це невеликі за своїм змістом помилки, які не впливають на результативні показники. Такі помилки є несуттєвими;
- до другого рівня відносяться помилки, які здійснюють вплив на прийняття рішень. Але, в цілому, звітність підприємства є неперекрученою та відображає дійсний стан підприємства;
- третій рівень суттєвості помилок веде до неправдивої звітної інформації та її об'єктивності є під сумнівом. У тих випадках, коли аудитор виявляє третій рівень помилок, його аудиторський висновок буде негативним.

Шахрайство – це навмисні дії, здійснені однією або декількома посадовими особами, що зумовлюють неправильне відображення фінансової та іншої господарської звітності.

До таких дій МСА 240 відносить:

- маніпуляцію, фальсифікацію і зміну облікової інформації або документів, пов'язаних з цією інформацією;
- незаконне привласнення активів;
- приховання або пропуск тієї або іншої інформації як в облікових регістрах, так і первинних документах;
- віддзеркалення в облікових регістрах неіснуючих операцій;
- неправильне застосування облікової політики.

Шахрайство може здійснюватись шляхом маніпуляції обліковими записами, фальсифікації первинних документів і облікових реєстрів, навмисних змін записів в обліку, які перекручують суть господарських

операцій з метою порушення законодавства або прийнятої на підприємстві облікової політики, а також навмисний пропуск або приховування результативних записів або документів, навмисне не висвітлення змісту відображених операцій, незаконне отримання в особисту власність грошових і матеріальних цінностей.

Незважаючи на те що аудитор не несе відповідальності за запобігання фактам шахрайства та помилок, оскільки ці функції покладаються на керівний орган економічного суб'єкта, проведення щорічного аудиту дозволяє з деякою мірою вірогідність запобігти вищезгаданим фактам і сприяти підвищенню достовірності бухгалтерської (фінансовою) звітності.

З цією метою ще на стадії планування аудитор зобов'язаний оцінити можливий ризик істотних спотворень внаслідок шахрайства і помилок. При цьому він повинен зробити запит керівництву економічного суб'єкта з питань наявності у нього відомостей про будь-які факти шахрайства або помилок, виявлених раніше.

Якщо аудитор припускає, що існує вірогідність наявності актів шахрайства або помилок, які чинять істотний вплив на бухгалтерську (фінансову) звітність економічного суб'єкта, то він зобов'язаний провести відповідні спеціальні (модифіковані) або додаткові аудиторські процедури. При цьому МСА 240 і МСА 240А допускають, що об'єм вищезгаданих процедур залежить тому або іншого професійного судження аудитора.

У процесі завершення аудиту аудитор визначає рівень суттєвості впливу на показники фінансової звітності сукупності виявлених ним помилок та фактів шахрайства. Якщо цей рівень буде, на думку аудитора, високим, він може виконати додаткові процедури, щоб знизити ризик або запропонувати керівництву внести зміни у фінансову звітність.

Якщо ж додаткові процедури не дозволили знизити аудиторський ризик, а керівництво відмовляється від виправлень фінансової звітності, аудитор повинен надати висновок, який за видом і змістом відповідає вимогам МСА.

5. Аудиторські докази, їх види та вимоги до них

Аудитор повинен отримати достатні та переконливі аудиторські докази з метою формування обґрунтованих висновків, на основі яких базується його думка. Регулює це питання **МСА 500 «Аудиторські докази»**, у якому сказано, що аудиторські докази — це інформація, отримана аудитором у процесі формування висновків про достовірність фінансової звітності.

Аудиторський доказ — це інформація, отримана аудитором у процесі формування висновків, на яких базується аудиторська думка. До складу

аудиторських доказів входять первинні документи та облікові записи, які є основою для складання фінансових звітів, а також підтверджена інформація з інших джерел.

Головними вимогами, яким повинні відповідати аудиторські докази, мають бути:

- достатність (критерій кількості аудиторських доказів);
- відповідність або доречність (оцінка якості аудиторських доказів, їх переконливості щодо конкретного твердження та достовірності).

Види аудиторських доказів:

- отримані самим аудитором;
- надані підприємством-клієнтом;
- отримані від третіх осіб.

Основними видами аудиторських доказів є:

- 1) внутрішні (отримані аудитором від підприємства-клієнта);
- 2) зовнішні (отримані від третіх незацікавлених осіб та установ);
- 3) інформація, отримана самим аудитором.

Аудиторські докази класифікуються:

- **за видом отримання** — внутрішні (отримані аудитором в клієнта), зовнішні (отримані аудитором від третіх незацікавлених осіб та установ) та такі, що отримані самим аудитором. Зовнішній доказ є більш достовірним, ніж внутрішній (наприклад, інформація, отримана від банків, контрагентів, більш достовірною, ніж та, що міститься в документах клієнта. Підтвердження особи про отримання грошей у касі більш достовірне);

- **за формою** — візуальні, письмові та усні. Доказ, отриманий самим аудитором, є більш достовірнішим; ніж отриманий від підприємства. Доказ, отриманий у формі документів і письмових свідчень є більш достовірним, ніж усні свідчення;

- **за визначенням** — прямі та непрямі.

6. Аудиторські процедури та їх види

Аудиторські процедури — це дії аудитора, які здійснюються з метою збирання та опрацювання (оцінки) аудиторських доказів.

Аудитор отримує аудиторські докази шляхом використання однієї або декількох процедур: перевірка записів або документів, перевірка фактичної наявності активів, спостереження, запити та підтвердження, підрахунок, повторне виконання та аналітичні процедури.

Аудиторські докази отримують у результаті проведення відповідного комплексу тестів контролю та процедур по суті (рис. 8.5.).

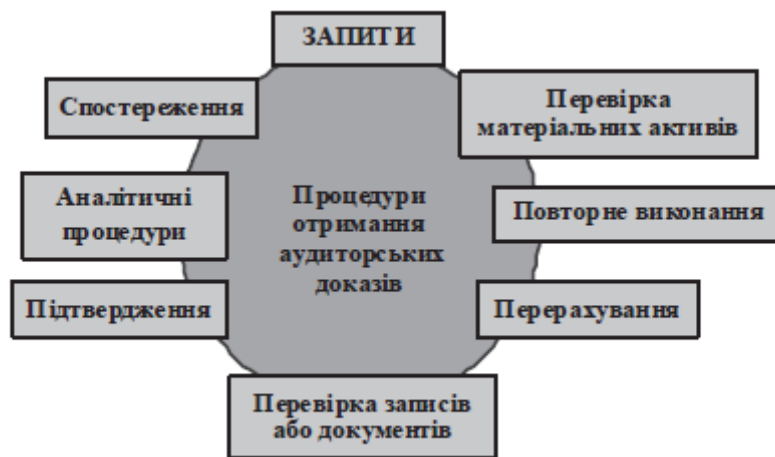


Рис. 8.5. Процедури отримання аудиторських доказів

Тести контролю — це тести, що проводять з метою отримання аудиторських доказів щодо відповідності організації ефективності функціонування систем бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю.

Процедури по суті — це перевірки, виконані для отримання аудиторських доказів з метою виявлення суттєвих перекручень у фінансових звітах.

Є два типи процедур по суті:

- перевірки докладної інформації про операції та залишки;
- аналітичні процедури.

Так, перевірки докладної інформації про операції та залишки це перевірка, спостереження, запит і підтвердження, підрахунок.

Перевірка — вивчення здійснених записів, документів або наявності матеріальних активів (інвентаризація, візуально).

Аналітичні процедури — це процедури, що передбачають аналіз важливих фінансових показників та тенденцій з подальшим вивченням відхилень та взаємозв'язків, які суперечать іншій відповідній інформації або відхиляються від прогнозованих сум.

Основні прийоми аналітичних процедур: процентні порівняння, коефіцієнтний аналіз фінансового стану підприємства, балансовий метод.

Комп'ютерні методи аудиту (КМА) — комп'ютерні програми та інформація, яку використовує аудитор як елемент аудиторських процедур для обробки Даних, що перебувають в інформаційних системах підприємства і є важливими для аудиторської перевірки.

КМА можуть складатися з пакета програм, програм спеціального призначення, програм-утиліт, програм управління системою, вбудованих аудиторських стандартних програм тощо.

Схематично процес отримання аудиторських доказів подано на рис. 8.6.

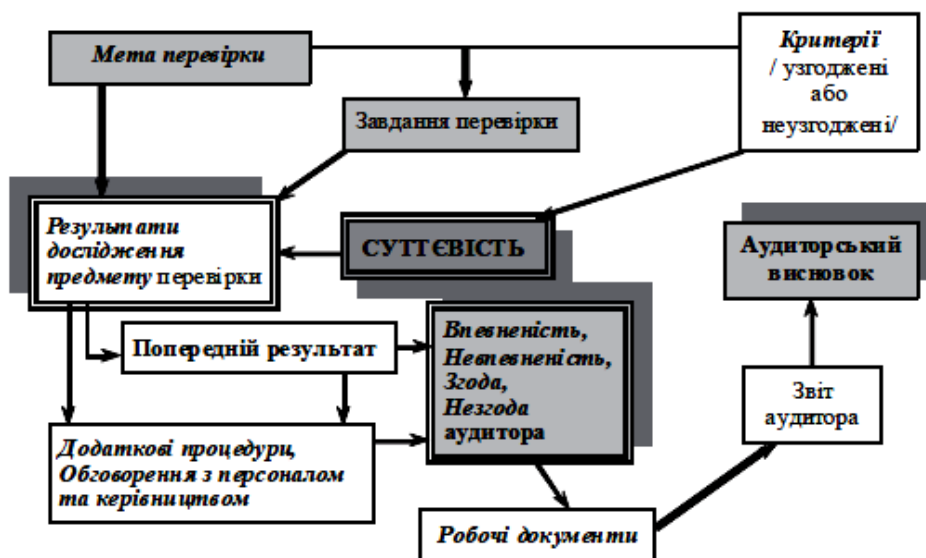


Рис. 8.6. Процес отримання аудиторських доказів



Практичний блок Практичне заняття №8

Аудиторський ризик та аудиторські докази

Мета заняття:

- сформулювати уявлення про зміст аудиторських дій на різних стадіях аудиту;
- закріпити знання щодо аудиторських ризиків та їх класифікації;
- сформулювати уявлення про фактори, що впливають на твердження щодо достатності і відповідності аудиторських доказів;
- закріпити знання щодо класифікації аудиторських доказів;
- одержати навички визначення доказового значення аудиторських доказів;
- закріпити знання щодо тестів і процедур одержання аудиторських доказів;
- виконати передбачені практичні завдання.

Запитання для перевірки знань

1. Що таке аудиторський ризик. Охарактеризуйте його зміст.
2. Розкрити сутність аудиторської вибірки.

3. Як класифікують ризики в аудиті.
4. Охарактеризуйте властивий ризик.
5. Що таке ризик контролю.
6. В чому полягає ризик невиявлення при проведенні аудиторських процедур.
7. Порівняйте всі види ризику за ступенем відповідальності аудитора.
8. Як оцінюється аудиторський ризик.
9. Як проводиться розрахунок аудиторського ризику.
10. Які існують принципи й засоби розрахунку аудиторського ризику.
11. У чому різниця між помилками та шахрайством.
12. Яким є процес виявлення помилок та шахрайства в аудиторській роботі.
13. Що таке контрольне середовище.
14. Як визначають поняття і сутність аудиторських доказів.
15. Якими є види аудиторських доказів. Охарактеризуйте їх.
16. Чи існує класифікаційна характеристика аудиторських доказів.
17. Які методи та прийоми аудиту застосовують під час отримання аудиторських доказів. Охарактеризуйте їх.
18. Чи існують аналітичні процедури в аудиторській роботі?
19. Які ви знаєте комп'ютерні методи та програмні засоби аудиту?

Практичні завдання

1. Підприємством ВАТ «Пролісок» було укладено договір поставки металопластикового профілю Приватній фірмі «Крос». Умови договору було виконано частково. Документи, що підтверджують здійснення поставок викликали у аудитора сумніви щодо їх достовірності. Які процедури отримання аудиторських доказів аудитор повинен застосувати. Назвіть необхідні для формулювання аудиторської думки докази з урахуванням їх доказового значення.

2. Які докази повинен отримати аудитор для встановлення повноти, законності та достовірності наведених операцій. Завдання виконайте у формі таблиці.

Операції з	Аудиторські докази			
	Зовнішні	Внутрішні	Візуальні	Документальні
грошовими коштами				
основними засобами				
матеріалами				

<i>Продовження табл..</i>				
дебіторської заборгованості				
оплати праці				
довгострокових кредитів				
кредиторської заборгованості				

3. При перевірці касової дисципліни аудитором було застосовано документальну перевірку. Згідно з прибутковим касовим ордером №38 від 02.02.20XX р. до каси надійшла виручка, здана реалізатором Петренко, у розмірі 2430 грн. В касовій книзі вказана сума оприбуткована 02.02.20XX р. При зіставленні зі звітом касира було встановлено, що на відміну від касової книги, в звіті касира ця сума відсутня. Аудитором було застосовано додаткові процедури отримання аудиторських доказів – опитування робітників. Реалізатор Петренко дав письмове роз'яснення, згідно якого він не підтвердив факт внесення готівки до каси 02.02.20XX р.

Які процедури використав аудитор для отримання аудиторських доказів? Які аудиторські докази було отримано аудитором? Які висновки повинен зробити аудитор на підставі отриманих аудиторських доказів?

4. Визначте джерела та способи отримання аудиторських доказів, необхідних для оцінки аудитором стратегії функціонування підприємства з урахуванням наступних напрямків перевірки:

- 1) статутна діяльність;
- 2) конкурентоспроможність;
- 3) оновлюваність продукції;
- 4) характер взаємин з покупцями та замовниками;
- 5) оцінка системи економічних показників;
- 6) рівень довіри до підприємства у контролюючих органів;
- 7) перспективи функціонування підприємства.

5. Заповніть відсутні дані в таблиці.

Внутрішній ризик	Ризик контролю	Ризик невиявлення	Загальний аудиторський ризик	Ознака рівня ризику (прийнятний/ неприйнятний)
0,7		0,15	0,084	
	0,45	0,34	0,077	
0,6	0,8		0,336	
1,0	1,0	0,33		
0,75		0,08	0,024	
	0,7	0,15	0,084	
0,9	0,7		0,025	

6. Заповніть відсутні дані в таблиці.

Значення елементів ризику			Ризик	Ступінь упевненості
ВР	РК	РН при		
		ЗАР=0,05		
0,65	0,8	0,096		
1	0,95	0,053		
0,75	0,4	0,167		
0,8	0,7	0,089		

7. Який обсяг інформації клієнта щодо об'єкту перевірки має бути протестовано, якщо ЗАР=0,03, внутрішній ризик на рівні 0,8, ризик контролю – 0,3?

Тестові завдання

Дати відповіді на тестові завдання (правильною є тільки одна відповідь).

1. Аудиторський ризик, який пов'язаний із підприємницькою діяльністю клієнта, що перебуває під впливом зовнішніх і внутрішніх чинників – це:

- а) ризик контролю;
- б) властивий ризик;
- в) ризик не виявлення;
- г) нема правильної відповіді.

2. Невпевненість в тому, що суттєва недостовірна інформація буде виявлена і своєчасно попереджена системою внутрішнього контролю – це:

- а) властивий ризик;
- б) ризик не виявлення;
- в) ризик контролю;
- г) нема правильної відповіді.

3. Чи може аудитор повністю довіряти системам обліку і внутрішнього контролю підприємства:

- а) так;
- б) ні;
- в) в окремих випадках;
- г) нема правильної відповіді.

4. Помилки, які призводять до перекручення звітних даних, відносять до:

- а) суттєвих;
- б) шахрайства;
- в) несуттєвих;
- г) нема правильної відповіді.

5. Навмисне неправильне відображення і подання даних з боку клієнта – це:

- а) суттєві помилки;
- б) фальсифікація;
- в) шахрайство;
- г) нема правильної відповіді.

6. Неправильна оцінка активів та методів їх списання, навмисний пропуск або приховування результативних записів – це:

- а) фальсифікація;
- б) суттєві помилки;
- в) шахрайство;
- г) нема правильної відповіді.

7. Аудитор ніколи не повинен виключати ймовірність не виявлення помилок, неякісних вихідних даних:

- а) так;
- б) ні;
- в) в окремих випадках;
- г) нема правильної відповіді.

8. Загальні керівні матеріали для допомоги аудиторам у виконанні їх професійних обов'язків – це:

- а) інструкції;
- б) нормативи (стандарти);
- в) закони;

г) положення.

9. Які з наведених значень ризику контролю (РК) неможливі:

- а) $РК=1$;
- б) $РК=0$;
- в) $РК=0,5$;
- г) $РК=0,7$.

10. Тести, які проводяться для отримання аудиторських доказів стосовно належної організації системи бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю – це:

- а) тести на суттєвість;
- б) тести контролю;
- в) оцінка внутрішнього контролю;
- г) оцінка ризику контролю.

11. Яке з визначень відповідає терміну «аудиторські докази»:

- а) аудиторські докази – це інформація, одержана від третіх осіб, що дозволяє аудитору висловити думку щодо фактів господарської діяльності підприємства;
- б) аудиторські докази – це внутрішня інформація підприємства, на підставі якої відбувається підготовка аудиторського звіту;
- в) аудиторські докази – це інформація, одержана під час перевірки, на якій ґрунтується аудиторська думка;
- г) аудиторські докази – це документи, які отримані від замовника.

12. Які критерії згідно з МСА 500 «Аудиторські докази» характеризують аудиторські докази:

- а) достатність та своєчасність;
- б) правдивість;
- в) достатність та вірогідність;
- г) достатність та відповідність.

13. На думку аудитора на достатність аудиторських доказів впливають такі фактори:

- а) джерело та надійність наявної інформації;
- б) результати попереднього аудиту;
- в) точка зору замовника аудиторської перевірки;
- г) точка зору третіх осіб, які мають ділові зв'язки із замовником аудиту.

14. Який доказ є більш достовірним:

- а) одержаний від підприємства-замовника;
- б) одержаний аудитором самостійно;
- в) одержаний із засобів масової інформації;
- г) одержаний від постачальника підприємства-замовника.

15. Який з наведених типів аудиторських доказів є найбільш достовірним:

- а) письмове підтвердження залишків на рахунках дебіторської заборгованості, отримане безпосередньо аудитором від замовника;
- б) усне представлення керівництва щодо оцінки запасів;
- в) копія первинного документа;
- г) процедури аналітичного огляду.

16. Аудиторський ризик це:

- а) можливість складання аудитором неправильного висновку про фінансову інформацію;
- б) можливість складання аудитором неправильного плану проведення аудиту;
- в) можливість несплати роботи аудитора;
- г) ризик хибного висновку після завершення всіх аудиторських процедур.

17. Яким документом ви повинні надати перевагу під час аудиторського підтвердження залишків на валютному рахунку:

- а) порушення законності господарської операції;
- б) неповне відображення операцій в обліку;
- в) неправильне представлення інформації;
- г) отримання інформації від третіх осіб;
- д) виписка банку.

18. Які прийоми отримання аудиторських доказів за класифікацією МНА ви застосуєте, щоб підтвердити залишки по розрахункам з банком:

- а) підрахунок;
- б) підтвердження;
- в) спостереження;
- г) аналіз;
- д) зустрічна перевірка.

19. Аудиторський ризик визначається:

- а) внутрішніми стандартами аудиторської фірми;
- б) національними нормативами аудиту;
- в) за формулою $AP = BP \times PK \times PH$;
- г) через оцінку властивого ризику і ризику контролю.

20. Який рівень ризику невиявлення, якщо ризик аудита – 5%, властивий ризик – 0,9, а ризик контролю – 0,5:

- а) 0,02;
- б) 0,45;
- в) 0,11;

г) 0,5.

21. Визначити правильне твердження:

- а) якщо контрольний ризик високий, то також високий ризик не виявлення;
- б) якщо внутрішній ризик високий, то також високий рівень не виявлення;
- в) ризик контролю не може становити 0%;
- г) ризик невиявлення має один і той самий рівень для всіх ділянок перевірки.

22. Суттєвість в аудиті – це:

- а) рівень аудиторського ризику;
- б) рівень оплати праці аудиторів у аудиторській фірмі;
- в) оцінка вартості робіт за договором;
- г) вплив відхилень на рішення користувачів звітності.

23. Які заходи вживає аудитор, щоб знизити ризик невиявлення:

- а) урахувати особливості роботи бухгалтерії клієнта;
- б) визначити помилки, які мають одиничний і випадковий характер;
- в) збільшити обсяг аудиторських процедур;
- г) провести опитування і спостереження за здійсненням операцій.

24. Оцінка ризиків аудиту проводиться:

- а) до початку аудиторської перевірки;
- б) на початку аудиторської перевірки;
- в) у міру необхідності у процесі перевірки;
- г) у кінці аудиторської перевірки.

25. Ризик невиявлення визначається:

- а) через оцінку властивого ризику і ризику контролю;
- б) за формулою $RH = AP : (BP \cdot PK)$;
- в) внутрішніми стандартами аудиторської фірми.⁸⁶;
- г) Міжнародними стандартами аудиту.

26. Елементами ризику невиявлення є:

- а) властивий ризик і ризик контролю;
- б) ризик вибірки і ризик неефективності аудиторських процедур;
- в) аудиторський ризик і господарський ризик аудитора;
- г) властивий ризик і аудиторський ризик.

27. Аудиторськими доказами є:

- а) аудиторський звіт;
- б) інформація, зібрана в ході перевірки;
- в) аудиторська програма;
- г) стандарти аудиту.

28. Який фактор впливає на надійність аудиторських доказів:

- а) вид аудиторських процедур;
- б) час їх одержання;

- в) відповідність доказів предмету доказування;
- г) джерела їх одержання.

29. Чи є різниця між негативним висновком і відмовою від видачі висновку:

- а) немає ніякої різниці;
- б) підставою для негативного висновку є фундаментальна незгода, а для відмови – фундаментальна невпевненість;
- в) причини рішення одні й ті ж самі, але відмова для клієнта більш вигідніша;
- г) підставою відмови є несуттєвість виявлених відхилень.

30. Які з наведених аудиторських доказів є найбільш надійними:

- а) докази розміру судових позовів, одержані від адвокатів клієнта;
- б) докази розміру дебіторської заборгованості одержані шляхом негативного запиту;
- в) докази точності обліку запасів, одержані в результаті спостереження за інвентаризацією;
- г) докази про обсяги незавершеного виробництва, одержані від головного бухгалтера клієнта.

31. Яку облікову документацію використовують під час аудиторської перевірки касових операцій:

- а) касові звіти, прибуткові і видаткові касові ордера, журнал-ордер і відомість по рахунку «каса» та виписки банку;
- б) касові звіти, касові ордери та виписки банку;
- в) журнал-ордер і відомість по рахунку «каса» та виписка банку;
- г) касові звіти і виписки банку.

32. Які документи слід використовувати при аудиті зарахування коштів на поточний рахунок у банку:

- а) виписки банку;
- б) касові звіти;
- в) дані аналітичного і синтетичного обліку;
- г) усі відповіді правильні.

33. Які аудиторські докази права власності клієнта на нематеріальні активи:

- а) документи, що підтверджують їх придбання клієнтом;
- б) письмове підтвердження, одержане від продавця нематеріальних активів;
- в) бухгалтерська довідка про оцінку нематеріальних активів;
- г) результати інвентаризації нематеріальних активів.

34. Які аудиторські докази правильності визначення дебіторів:

- а) договір;
- б) письмове підтвердження дебітора;

- в) копії документів дебітора;
- г) усі відповіді правильні.

35. Для надання впевненості аудитор:

- а) оцінює накопичені докази;
- б) надає висновок;
- в) підсумовує докази;
- г) усі відповіді правильні.

36. Основним документом, який засвідчує факт досягнення домовленості між замовником та виконавцем про проведення аудиторської перевірки є:

- а) договір на проведення аудиту;
- б) заява замовника про проведення аудиторської перевірки (лист клієнта);
- в) заява виконавця про проведення аудиторської перевірки (лист від аудитора);
- г) нема правильної відповіді.

37. Надсилання листа-пропозиції може передувати етап обстеження підприємства з метою визначення обсягів роботи, якщо:

- а) це зазначено в договорі на проведення аудиту;
- б) аудитор може вважати за необхідне проведення такого обстеження;
- в) етап обстеження є обов'язковим;
- г) нема правильної відповіді.

38. Аудитор може бути притягнутий до кримінальної відповідальності у разі:

- а) навмисного приховування істини з корисною метою;
- б) не ретельності проведення аудиторської перевірки;
- в) невиявлення аудитором викривлень звітності; результатом чого стало понесення збитків клієнтом;
- г) нема правильної відповіді.

39. Результати аудиту в обов'язковому порядку оформлюються:

- а) звітом про проведення аудиту;
- б) актом перевірки;
- в) аудиторським висновком;
- г) довідкою про перевірку.

40. Аудиторський ризик це:

- а) небезпека не з'ясування помилок системи внутрішнього контролю клієнта;
- б) небезпека не з'ясування істотних помилок в процесі проведення вибіркової перевірки;
- в) небезпека складання неправильного висновку про результати фінансової звітності;

г) ризик що притаманний бізнесу клієнта обумовлений характером і умовами діяльності підприємства.

1. Для кожного терміну, наведеного у другому стовпчику, вибрати відповідне тлумачення, наведене у четвертому стовпчику (двох тлумачень для одного терміну бути не може).

2.

№	Термін	№-М	Тлумачення	М
1	2	3	4	5
1.	Аудиторський ризик		це ризик того, що аудиторські процедури по суті не виявлять викривлення залишку на рахунку (або класу операцій), які можуть бути суттєвими окремо або разом з викривленнями залишків на інших рахунках (або класів операцій)	А
2.	Властивий ризик		за певних обставин фактори, які стосуються оцінки властивого ризику під час розробки загального плану аудиторської перевірки, можуть містити ризик суттєвого викривлення у фінансових звітах унаслідок питань, пов'язаних з охороною довкілля	Б
3.	Ризик контролю		це ненавмисне викривлення в фінансовій звітності, включаючи пропуск суми або розкриття	В
4.	Ризик невиявлення		це навмисні дії однієї особи або декількох осіб серед управлінського та найвищого управлінського персоналу, найманих працівників або третьої сторони, при яких застосовується омана для отримання нечесної або незаконної переваги	Г
5.	Екологічний ризик		це неточність у фінансовій інформації, яка виникла внаслідок помилки або шахрайства	Д

Продовження табл..				
6.	Помилка		це ризик того, що не можна буде своєчасно запобігти можливим викривленням залишку на рахунку (або класу операцій), які можуть бути суттєвими окремо або разом з викривленнями залишків на інших рахунках (або класів операцій), або їх не можна своєчасно виявити та виправити за допомогою систем бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю	Ж
7.	Викривлення		це ризик того, що аудитор висловить невідповідну аудиторську думку в разі, якщо фінансові звіти містять суттєво викривлену інформацію	З
8.	Шахрайство		це ризик викривлення залишку на рахунку (або класу операцій), який може бути суттєвим окремо або разом з викривленням залишків на інших рахунках (або класів операцій), якщо припустити відсутність відповідних заходів внутрішнього контролю	К
9.	Ризик бізнесу		Залежить від величини суми статті або значущості помилки, які розглядаються за конкретних обставин пропуску або неправильного відображення.	Л
10.	Суттєвість		це вплив обставин ділової активності клієнта на погіршення фінансового стану клієнта, що не залежить від аудитора і, водночас, аудитор підтвердив, що фінансовий стан задовільний і надійний.	М

3. Оцініть та обґрунтуйте правильність тверджень, наведених нижче:

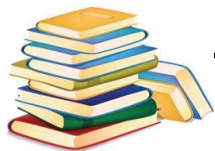
- 1) фінансова звітність не може бути абсолютно точною;
- 2) ризик внутрішнього контролю може бути знижено в результаті аудиторської перевірки;
- 3) діяльність керівництва фірми-клієнта впливає на ризик внутрішнього контролю;
- 4) ризик внутрішнього контролю змінюється залежно від виду діяльності підприємства;

- 5) організація бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю впливає на ризик контролю;
- 6) аудитор може знизити ризик внутрішнього контролю шляхом проведення додаткових аудиторських процедур;
- 7) якщо ризик бізнесу і ризик внутрішнього контролю високі, то високий і ризик невиявлення;
- 8) ризик невиявлення має однаковий рівень для всіх циклів перевірок: закупівлі, продажу тощо;
- 9) властивий ризик не змінюється залежно від виду діяльності підприємства;
- 10) якщо ризик внутрішнього контролю низький, аудитор може зменшити обсяг вибірки.



Завдання для індивідуальної роботи

1. Складіть письмово від імені аудитора запит до банку про безготівкові операції ЗАТ «Онтаріо» за 200X р.
2. Підготувати презентацію «Аудиторський ризик та аудиторські докази».



Література для вивчення матеріалу

Основна:

1. Закон України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» від 21 грудня 2017 р. № 2258 – VIII.
2. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг : видання 2010 року, частина 1 / Пер. з англ. : Ольховікова О.Л., Селезньов О.В., Зеніна О.О., Гик О.В. Біндер С.Г.
3. Про порядок застосування в Україні Стандартів аудиту та етики Міжнародної федерації бухгалтерів: Рішення Аудиторської палати України від 18.04.2003 р. № 122/2.
4. Положення з національної практики контролю якості 1 “Організація аудиторськими фірмами та аудиторами системи контролю якості аудиторських послуг” (ПНПКЯ 1) затверджене рішенням АПУ від 27.09.2007 №184/4 зі змінами згідно рішення АПУ 30.06.2011 № 232/9.

5. Баранова А.О. Аудит : [навч. посібник] / А.О. Баранова. – Х.: ХДУХТ, 2017. – 246 с.
6. Білуха М.Т. Курс аудиту : підручник / Білуха М. Т. – К. : Вища школа, 2009. – 871 с.
7. Бутинець Ф.Ф. Аудит: [підручник для студентів спеціальності Облік і аудит]/ Ф.Ф. Бутинець – Житомир: ПП „Рута”, 2006. – 478с.
8. Верига Ю. А. Бухгалтерський облік і аудит : Термінологічний українсько-російсько-англійський словник / Ю. А. Верига. – К. : ЦУЛ, 2012. – 292 с.
9. Виноградова М. О. Аудит : [навч. посібник] / М. О. Виноградова. – К. : ЦУЛ, 2014. – 500 с.
10. Гордієнко Н.І. Аудит, організація і методика: [навч. посіб.] /. Гордієнко Н.І., Харламова О.В., Карпенко М.Ю. - Х.: ХНАМГ, 2007.- 486с.
11. Гончарук С.М. Аудит : [навчально-методичний посібник] / Гончарук С.М., Долбнєва Д.В. – Львів : Ліга-Прес, 2015.– 338 с.
12. Загородній А. Г. Аудит: теорія і практика : навчальний посібник / Загородній А. Г. – Львів : Видавництво НУ Львівська політехніка, 2003. – 395 с.
13. Сопко В. В. Організація і методика проведення аудиту : навчально-практичний посібник / В. В. Сопко, Н. І. Верхоглядова, В. П. Шило, С. Б. Ільїна. – К. : ВД Професіонал, 2006. – 342 с.

Додаткова (для поглибленого вивчення теми):

1. Гончарук Я. А. Аудит: навч. посібник / Я. А. Гончарук, В.С. Рудницький. – Київ : «Знання», 2007. – 784 с.
2. Михайлова Т. П. Міжнародний облік і аудит / Михайлова Т. П. – Донецьк : ДонДУЕТ, 2006. – 78 с.
3. Пилипенко І. І. Стандарти аудиту та етики: навч. посіб. / І. І. Пилипенко, О. Ю. Редько. – К.: ДП Інформаційно-аналітичне агентство, 2007. – 277с.
4. Пшенична А.Ж. Аудит: [навч. посібник] / Пшенична А.Ж. – К.: «Центр учбової літератури», 2018. – 320 с.
5. Рядська В.В. Аудит: [навч. посібник] / В.В. Рядська, Я.В. Петраков. - – К.: «Центр учбової літератури», 2018. – 416 с.

Інформаційні ресурси

<http://www.rada.gov.ua/> - веб-сайт Верховної Ради України.

<http://www.apu.com.ua/> - веб-сайт Аудиторської палати України.

<http://www.spilka-audit.org.ua/> - веб-сайт Спілки аудиторів України.

<http://auditorukr.com.ua/> - веб-сайт Журналу «Аудитор України».

<http://n-auditor.com.ua/ru/> - веб-сайт Журналу «Незалежний аудитор».

<http://www.auditor-mag.ru/> - веб-сайт Журналу «Аудитор».

<http://www.nbuv.gov.ua/> – Національна бібліотека України ім. В.І.Вернадського.

<http://www.nbuv.gov.ua/portal/libukr.html> – Бібліотеки та науково-інформаційні центри України.

[http:// www.library.lviv.ua /](http://www.library.lviv.ua/) – Львівська національна наукова бібліотека України ім. В. Стефаника.

сайт Органу суспільного нагляду за аудиторською діяльністю:

<https://www.apu.com.ua/>

Тема 9. Аудит фінансової звітності, складеної за вимогами Міжнародних стандартів

Міжпредметні зв'язки базуються на знанні дисциплін: вступ до фаху, бухгалтерський облік, фінанси.

Мета лекції – є ознайомлення з порядком проведення аудиту форм фінансової звітності, складеної відповідно до вимог міжнародних стандартів.

Питання до теми

1. Поняття циклів ділової активності підприємства в аудиті.
2. Аудит процесу виробництва і собівартості продукції (робіт, послуг).
3. Аудит циклу закупівель (процесу постачання).
4. Аудит процесу продажу (реалізації продукції), циклу отримання доходів.
5. Порядок проведення аудиту активів підприємства в зарубіжних країнах.
6. Порядок проведення аудиту пасивів підприємства в зарубіжних країнах.
7. Поняття, складові та характеристики фінансової звітності, складеної за МСФЗ.
8. Мета і завдання аудиту фінансової звітності.
9. Етапи аудиту фінансової звітності.
10. Способи перевірки та методи аналізу фінансової звітності.
11. Зміст та основні процедури аналізу фінансово-господарської діяльності за даними фінансової звітності.

Ключові поняття: Аудит процесу виробництва і собівартості продукції (робіт, послуг), аудит циклу закупівель (процесу постачання), аудит процесу продажу (реалізації продукції), циклу отримання доходів, методи аналізу фінансової звітності, фінансова звітність.

1. Поняття циклів ділової активності підприємства в аудиті.

Основними циклами застосування аудиторських програм є цикл отримання доходів та реалізації продукції (робіт, послуг), цикл закупівлі та витрат та цикл виробництва. Фінансово-інвестиційний цикл поєднує всі попередні цикли.

Цикл отримання доходів та реалізації продукції охоплює такі операції: прийняття замовлення, надання кредитів, поставка товарів та послуг, оформлення рахунків покупцям та отримання грошей.

Цикл закупівель — господарські операції з купівлі і заготівлі виробничих запасів в обмін на зобов'язання перед постачальниками, зі сплати грошових коштів чи оплати готівкою.

Цикл виробництва — сукупність господарських операцій з виробничого споживання засобів праці, предметів праці і власне праці з метою виготовлення і випуску готової продукції.

2. Аудит процесу виробництва і собівартості продукції (робіт, послуг).

Аудит цього процесу найбільш складний і трудомісткий, бо кожний економічний суб'єкт має багато особливостей (свій характер галузі, специфіка бізнесу, майже всі джерела доказів є внутрішніми, що знижує їх цінність, значна роль комерційної таємниці та ін.). Аудитор повинен добре розуміти суть виробничого процесу і його технологічні особливості.

Крім первинних документів та реєстрів обліку, в процесі аудиту рахунків обліку елементів витрат як джерела інформації використовуються виробничі плани, норми, регламенти, звіти посадових осіб тощо. Одне з найважливіших завдань аудитора — впевнитися, що всі витрати підприємства, які пов'язані з виробництвом продукції (робіт, послуг), повністю включені у витрати звітного періоду, а потім згідно з нормативними актами правильно відображені у собівартості готових виробів.

Аудитор мусить впевнитися у відсутності приписок в обсязі витрат (зарплати, матеріалів, накладних витрат та ін.) як власних, так і витрат, що не стосуються даного клієнта (орендна плата, наприклад). Ця ділянка діяльності

підприємства повинна контролюватися в системі внутрішнього контролю (наприклад, контрольними майстрами, відділами технічного контролю).

Зовнішній аудитор робить огляд стану внутрішнього контролю на всіх стадіях виробничого процесу (планування виробництва, робота виробничого відділу, системи руху сировини від складів через робочі місця і до здавання готових виробів на складі). При цьому звертається увага на документування (вимоги на отримання сировини, наряди на роботу, накладні на відпуск зі складів, звіти складів про отримання продукції) та на відхилення з різних причин у витратах (перевитрати за кількістю чи вартістю).

3. Аудит циклу закупівель (процесу постачання).

У цьому циклі підприємство отримує виробничі запаси, витрачає грошові кошти, працю і виникають кредиторські зобов'язання перед постачальниками та підрядниками.

Аудиторськими доказами циклу є:

- внутрішня фінансова звітність керівництва підприємства та його підрозділів;
- фінансова звітність підприємства, призначена для зовнішніх користувачів;
- первинні документи на оприбуткування запасів;
- нарахування оплати праці працівникам;
- перерахування грошових коштів постачальникам;
- регістри бухгалтерського обліку;
- відповіді постачальників на запити аудиторів;
- комерційні публікації (про ціни ринку, наприклад);
- інструкції посадових осіб та ін.

З точки зору процедур контролю цикл закупок можна поділити на три основні типові частини: купівля товарів і послуг; оплата товарів і послуг; повернення товарів постачальнику. Контролюючи купівлю, аудитор повинен впевнитися, що всі угоди з постачальником санкціоновані і зареєстровані (вибірково перевіряють наявність санкцій на документах-замовленнях та записів у реєстрах цих документів, для чого використовують копії замовлень-угод з постачальниками, оглядають записи). Типовим порушенням можуть бути дії з закупівлі товарів в обхід відділу закупок чи іншої спеціальної служби.

Наступним контрольним моментом є перевірка повноти, своєчасності та правильності оприбуткування окремих товарів, а також дотримання всіх необхідних для цього процедур приймання товару по кількості, якості, оформлення претензій у разі порушення угоди, заповнення прибуткових

документів або оформлення спеціальних звітів чи записів на рахунках-фактурах.

У разі повернення товарів постачальнику треба зіставити кількість товару, його ціну, які є в товарному документі, з відповідними даними платіжного документа.

Закінчується перевірка циклу операцій із закупівлі простежуванням записів на рахунках бух. обліку.

4. Аудит процесу продажу (реалізації продукції), циклу отримання доходів.

Контроль за даним етапом має встановити, що:

- продаж товарів був санкціонований і відбувся з прийнятними кредитними ризиками;
- на всі види відвантажених товарів оформлені правильні рахунки-фактури;
- усі виписані рахунки-фактури правильно відображені в Головній книзі;
- повернення товарів покупцем та виправлення помилок при розрахунках з покупцями у належний спосіб узяті на облік та під контроль;
- отримані за товари кошти контролюються і відображаються на відповідних рахунках;
- ведеться контроль за дебіторською заборгованістю покупців.

Для подальшої перевірки визначаються джерела доказів (накладні на випуск продукції, банківські документи, угоди з покупцями, реєстри обліку та ін.), аудиторські процедури залежно від розміру визначеного попередньо ризику. У процесі огляду робочі документи аудитора набувають вигляду опису, блоку-схеми, переліку запитань. Процес продажу може бути оформлений багатьма документами клієнта. Тому аудитори застосовують вибірковий метод. Наприклад, відбираються документи для перевірки наявності на них підписів осіб, які санкціонували відпуск товару в кредит, наявності інших реквізитів (відміток на замовленнях щодо кількості, ціни, вартості товарів, надбавок за фрахт).

Отримання грошей від покупців та їх зберігання повинно бути відмежованим від ведення обліку цих грошей через розподіл функцій окремих посадових осіб. Облік дебіторської заборгованості ведеться за кожним покупцем окремою особою. Якщо розмежування функцій немає, то аудитор фіксує це як великий недолік у системі внутрішнього контролю, який може вилитися в привласнення виручки, її втрату для клієнта.

За ознакою «повноти» аудитор повинен установити повноту і правильність відображення в обсягу вартості продукції, що реалізована, зобов'язань покупців, отриманих від них авансів, бухгалтерського розрахунку собівартості реалізованої продукції, сум витрат у зв'язку з реалізацією, тотожність оборотів і сальдо аналітичних рахунків та рахунків у Головній книзі, а також показників звітності. Фінансовий результат від реалізації повинен визначатися точно на основі всіх фактичних даних.

Аудитор також перевіряє, чи збігаються суми, відображені в рахунках-фактурах, у тому числі ПДВ, із сумами, зазначеними в договорах, накладних на відпуск, бухгалтерських рахунках.

5. Порядок проведення аудиту активів підприємства в зарубіжних країнах.

Аудит основних засобів

Мета аудиту операцій з основними засобами – сформулювати думку з приводу правильності їх класифікації, реальності оцінки та достовірності відображення в обліку та звітності.

Аудит основних засобів включає наступні завдання:

- необхідно впевнитися в тому, що відповідні активи підприємства включені до складу необоротних активів і вони дійсно наявні;
- перевірити правильність розподілу основних засобів, інших необоротних матеріальних активів за відповідними групами;
- перевірити правильність визначення й відображення у бухгалтерському обліку та фінансовій звітності оцінки основних засобів;
- слід впевнитися у правильності обліку придбання, переміщення, вибуття, ліквідації та списання основних засобів;
- перевірити відповідність здійснення операцій з основними засобами, їх відображенням у бухгалтерському обліку та фінансовій звітності вимогам законодавчо-нормативних актів;
- перевірити правильність нарахування амортизації (зносу) основних засобів; впевнитися в законності і правильності відображення у бухгалтерському обліку та фінансовій звітності витрат на поточний і капітальний ремонт.

Джерелами інформації в аудиті операцій з основними засобами є: наказ про встановлення облікової політики на підприємстві, розпорядчі документи керівника підприємства щодо передання об'єктів основних засобів в експлуатацію (наказ, розпорядження, акт, службова записка), статут і засновницький договір, договори купівлі-продажу, акти прийому-передачі, акти ліквідації, акти прийому-здачі відремонтованих, реконструйованих,

модернізованих об'єктів, акти вводу об'єктів в експлуатацію, акти інвентаризації обладнання, що знаходиться на консервації, в монтажі, орендованих ОЗ, акти інвентаризації розукомплектованого обладнання, транспортних засобів, акти огляду окремих видів ОЗ, технічні паспорти на автомобілі та обладнання, акти прийому-передачі ОЗ в оренду, розробки таблиці з нарахування амортизації, договори оренди, розрахунки орендної плати, інвентарні картки, інвентарні книги та описи, копії інвентарних карток або виписки інвентарної книги, проектно-кошторисна документація, кошториси з капітального ремонту орендованих ОЗ, у тому числі накладні, облікові реєстри за рахунками, Головна книга, фінансова (бухгалтерська) звітність тощо.

Послідовність аудиту основних засобів:

1. Установлення відповідності фактичної наявності з обліковими даним. На даному етапі аудиту необхідно впевнитись у тому, що відповідні активи підприємства, внесені до складу основних засобів, справді є в наявності.

2. Вивчення складу та структури ОЗ, правильності віднесення окремих об'єктів до ОЗ.

Аудитор повинен впевнитись у доцільності вибору методології відображення господарських операцій та оцінки майна клієнта з приводу поділу ОЗ на групи, за якими ведеться бухгалтерський облік.

3. Умови зберігання й експлуатації. Аудитору слід перевірити, чи є належними умови зберігання ОЗ та чи задовольняють вони вільне користування і розпорядження ОЗ суб'єкта господарювання.

4. Правильність організації аналітичного обліку. На даному етапі аудитором здійснюється перевірка правильності обліку придбання, зносу й вибуття ОЗ.

5. Своєчасність здійснення, повнота і правильність відображення результатів інвентаризації в обліку.

6. Правильність оцінки (переоцінки) ОЗ.

7. Достовірність амортизаційних нарахувань.

8. Правильність обліку витрат на ремонт і утримання.

9. Законність орендних операцій і правильність їх відображення в обліку.

10. Додержання вимог методології обліку і податкового законодавства та ін..

Основними шляхами шахрайства з основними засобами можуть бути:

- крадіжки, які встановлюються під час інвентаризації спостереження в системі внутрішнього контролю; продажі за вартістю, яка не відповідає існуючим цінам;
- закупівля засобів за цінами, які відрізняються від ринкових; фіктивний продаж тощо.

Аудит нематеріальних активів

Мета аудиту операцій з нематеріальними активами – дослідження юридичних і бухгалтерських документів, що засвідчують володіння ними, та перевірка дотримання методики бухгалтерського обліку нематеріальних активів.

Основними завданнями аудиту нематеріальних активів є:

- перевірка наявності нематеріальних активів і отримання підтвердження щодо права власності на всі нематеріальні активи, які зберігаються на підприємстві чи у довірених осіб;
- перевірка правильності та повноти відображення в обліку нематеріальних активів;
- перевірка санкціонування операцій з нематеріальними активами;
- перевірка відповідності даних первинного обліку нематеріальних активів даним Головної книги;
- перевірка правильності обліку надходжень і вибуття нематеріальних активів;
- перевірка правильності нарахування амортизації нематеріальних активів;
- перевірка відповідності даних первинного обліку зносу нематеріальних активів даним Головної книги тощо.

Джерелами інформації в аудиті операцій з нематеріальними активами є: наказ про встановлення облікової політики на підприємстві, розпорядження керівника підприємства щодо передання об'єктів нематеріальних активів в експлуатацію, статут і засновницький договір, договори купівлі-продажу, ліцензійні договори, акти прийому-передачі, акти на списання нематеріальних активів, акти вводу об'єктів в експлуатацію, акти інвентаризації, облікові регістри за рахунками, Головна книга, фінансова (бухгалтерська) звітність тощо.

Послідовність аудиту нематеріальних активів:

1. Дослідження звітності, регістрів синтетичного та аналітичного обліку з метою порівняння і співставлення даних щодо обліку нематеріальних активів.

2. Установлення відповідності фактичної наявності нематеріальних активів обліковим даним. На цьому етапі аудитору слід перевірити факт наявності нематеріальних активів за документами, в яких вказано сам об'єкт (наприклад, комп'ютерна програма чи конструкторська документація) або де підтверджується створення або отримання об'єкта (договір, ліцензійна угода).

3. Перевірка правильності зарахування й оцінки нематеріальних активів.

4. Вивчення порядку переоцінки нематеріальних активів у разі її проведення суб'єктом господарювання.

5. Аналіз правильності нарахування амортизації.

6. Перевірка порядку зменшення корисності нематеріального активу.

7. Дослідження операцій щодо списання з балансу та визначення фінансового результату від вибуття об'єктів нематеріальних активів.

8. Аналіз повноти розкриття у примітках до річної фінансової звітності такої інформації, як вартість (первісна або переоцінена), за якою нематеріальні активи відображені в балансі, методи амортизації та діапазон строків

корисного використання нематеріальних активів, наявність і рух у звітному році тощо.

9. Своєчасність здійснення, повнота і правильність відображення результатів інвентаризації нематеріальних активів в обліку.

10. Законність операцій щодо передання прав користування нематеріальними активами третім особам і правильність їх відображення в обліку.

11. Додержання вимог методології обліку і податкового законодавства та ін.

До типових порушень за операціями з нематеріальними активами слід віднести:

- незадовільне оформлення первинних документів (відсутність підписів, застосування нетипових форм документів);

- списання нематеріальних активів за актами, що не оформлені відповідно до діючих нормативних документів;

- неправильне віднесення нарахованих сум амортизації (зносу) на невідповідні рахунки бухгалтерського обліку;

- використання нематеріальних активів не за їх цільовим призначенням;

- неправильне визначення вартості нематеріальних активів при їх оприбуткуванні на баланс;

- встановлення факту помилкового зарахування до складу нематеріальних активів витрат підприємства (в результаті проведення юридичного аналізу документів, що підтверджують право на їх власність);
- несвоєчасне списання об'єктів нематеріальних активів, що не приносять економічної вигоди підприємству.

Аудит запасів

Завдання аудиту виробничих запасів полягає в перевірці:

- 1) забезпечення контролю за збереженням запасів на всіх етапах їх руху і зберігання;
- 2) правильності та своєчасності документального відображення операцій із надходження та відпуску запасів;
- 3) правильності визначення первинної вартості запасів, що були придбані або виготовляються безпосередньо підприємством;
- 4) дотримання норм витрачання запасів для здійснення господарської діяльності і порядку обліку витрачання запасів у виробництві.

Джерелами інформації при аудиті виробничих запасів виступають: наказ про облікову політику підприємства, первинні документи з обліку запасів (прибуткові ордери, картки обліку ТМЦ, акти приймання ТМЦ, лімітно-забірні картки, вимоги, накладні), облікові реєстри, фінансова звітність

Послідовність аудиту запасів: 1. Інвентаризація запасів.

2. Аудит прибуткових і витратних документів, показників реєстрації та рахунків постачальників.
3. Взаємна звірка прибуткових документів з рахунками постачальників.
4. Взаємна звірка витратних документів з даними оплати рахунків покупців.
5. Порівняння прибуткових і витратних документів з даними натурального обліку складів.
6. Аудит змісту оборотних відомостей натурально-вартісного обліку і порівняння їх з даними обліку матеріально-відповідальних осіб.
7. Аудит змісту звітів, бухгалтерських операцій, матеріальних цінностей і порівняння їх з даними первинної документації.
8. Аналіз бухгалтерських операцій за Журналом і відомостями до рахунку “Запаси” та порівняння його даних із записами за дебетом і кредитом рахунку “Розрахунки з постачальниками і підрядчиками”.
9. Аналіз бухгалтерських операцій за Журналом і відомостями до рахунку “Запаси” та порівняння його даних з записами за дебетом і кредитом рахунку “Запаси”.

10. Аудит даних балансу, фінансової та податкової звітності і порівняння їх з Головною книгою, журналами, відомостями та первинними документами.

До типових порушень при операціях з виробничими запасами необхідно віднести наступні:

- незадовільна організація складського господарства та зберігання виробничих запасів;
- невиконання завдань по заготівлі матеріальних цінностей;
- неправильне визначення первинної вартості придбаних запасів (включення до її складу понаднормових втрат і нестач запасів, витрат на збут);
- порушення правил приймання вантажів;
- неповне оприбуткування виробничих запасів;
- необґрунтовані претензії до постачальників;
- нераціональне використання матеріальних цінностей у виробництві, порушення норм і лімітів їх відпуску;
- нестачі, крадіжки, псування, привласнення матеріальних цінностей;
- неправильне визначення розміру компенсації завданих підприємству збитків;
- несвоєчасне і неправильне оформлення первинних документів з обліку руху виробничих запасів;
- незадовільна організація бухгалтерського обліку виробничих запасів.

Аудит касових та розрахункових операцій

Операції з руху грошових коштів досліджуються аудитором суцільним методом.

Мета аудиту касових і розрахункових операцій – установлення законності, достовірності та доцільності здійснення операцій і правильності їх відображення в обліку.

Завданнями аудиту касових операцій є:

- забезпечення умов зберігання готівки та інших цінностей у касі;
- дотримання встановленого порядку зберігання чекових книжок, виписки чеків і отримання за ними готівки;
- дотримання порядку документального оформлення надходження грошей до каси та їх видачі, дотримання ліміту каси, своєчасності та повноти оприбуткування готівки, стану обліку касових операцій.

Джерелами інформації аудиту касових операцій є: касова книга, звіти касира з первинними документами, що додаються, журнали реєстрації прибуткових та видаткових касових ордерів, книга обліку придбання товарів,

платіжних доручень, книга “касира-операціоніста”, рахунки-фактури, товарно-транспортні накладні, авансові звіти підзвітних осіб, договори купівлі-продажу, договори про повну матеріальну відповідальність, акт інвентаризації готівки, акт ревізії готівки, облікові регістри за відповідними рахунками, Головна книга, фінансова (бухгалтерська) звітність.

Послідовність перевірки касових операцій:

1. Збір загальної інформації відносно ведення касових операцій.
2. Оцінка надійності системи внутрішнього контролю касових операцій.
3. Здійснення конкретних аудиторських процедур з перевірки касових операцій.
4. Перевірка правильності документального оформлення операцій по касі.
5. Оцінка повноти і своєчасності оприбуткування грошових коштів.
6. Аналіз правильності списання грошових коштів на видаток.
7. Перевірка додержання касової дисципліни.
8. Перевірка правильності відображення касових операцій в обліку.

До типових порушень при аудиті касових операцій необхідно віднести наступні:

- виплата готівки за фіктивними рахунками або документами;
- підроблення підписів отримувачів готівкових коштів;
- включення до платіжних документів підставних осіб; завищення сум у відомостях на виплату заробітної плати;
- не оприбуткування готівки, отриманої за чеком у банку;
- виплата готівки за документами, що взяті з архіву минулих періодів і використаних повторно; заміна тексту касових документів тощо.

Встановлення фактичної наявності грошей у касі проводиться шляхом інвентаризації. Під час перевірки касових операцій необхідно обов'язково перевірити укладання договору про повну матеріальну відповідальність осіб, які здійснюють приймання та видачу готівки з каси.

Повнота і своєчасність оприбуткування грошей у касу перевіряється зіставленням даних касових документів і документів, які фіксують початок руху коштів до каси (виписок банку, прибуткових касових ордерів, корінців чеків тощо).

Завдання аудиту грошових коштів у банках і розрахункових операцій полягає у визначенні:

- 1) відповідності сум залишків та оборотів за виписками банку сумам у доданих первинних документах, облікових реєстрах та звітності;

2) правильності використання грошових коштів суворо за цільовим призначенням;

3) своєчасності розрахунків з бюджетом, цільовими фондами та іншими контрагентами;

4) величини, характеру і динаміки дебіторської та кредиторської заборгованостей і причин їх утворення.

Джерелом інформації аудиту грошових коштів та розрахункових операцій виступають: первинні документи (платіжне доручення, платіжна вимога-доручення, платіжна вимога, розрахунковий чек, акредитив, вексель, рахунки-фактури, товарно-транспортні накладні, договори купівлі-продажу, акти про закупівлю товарів (виконання робіт, надання послуг), кредитні угоди тощо); облікові реєстри.

Послідовність аудиту грошових коштів та розрахункових операцій:

1. Порядок відкриття та закриття рахунків.
2. Звіряння залишків на рахунках за виписками банку і обліковими регістрами.
3. Звіряння оборотів і залишків за рахунками в облікових регістрах і Головній книзі.
4. Аудит операцій із чеками.
5. Аудит операцій з акредитивами.
6. Аудит операцій з перерахування коштів акцептованими дорученнями.
7. Аудит операцій з отримання грошей із банку по чеку.
8. Перевірка законності банківських операцій (відсутність договорів і контрактів між підприємствами, перерахування грошей за безтоварними операціями).
9. Перевірка достовірності документів на отримання позик.
10. Перевірка операцій зі списання грошових коштів з банківських рахунків.
11. Аудит первинних документів і реєстрів із заборгованостями.
12. Аудит розрахунку податків до бюджету та позабюджетних фондів.
13. Аудит виписок банку за розрахунковими та валютними рахунками.
14. Аудит відображення кореспонденції рахунків у бухгалтерському обліку.

До типових порушень при аудиті грошових коштів та розрахункових операцій необхідно віднести наступні:

- відсутність первинних касових документів або оформлення їх з порушенням установлених вимог;
- недотримання ліміту розрахунку готівкою між юридичними особами;

- арифметичні помилки під час підрахунку оборотів і залишків у регістрах обліку;
 - відсутність платіжних документів, що підтверджують факт здійснення операції або оформлення їх неналежним чином;
 - відсутність додатків до платіжних документів;
 - некоректна кореспонденція рахунків з обліку банківських операцій;
- перевірка стану платіжно-розрахункової дисципліни за укладеними договорами.

Аудит розрахунків з дебіторами

Значний ріст не виправданої дебіторської заборгованості погіршує фінансовий стан підприємства. Під виглядом дебіторської заборгованості можуть також обліковуватися втрати продукції, коштів, зловживання посадових осіб тощо.

Головним завданням аудиту дебіторської заборгованості є перевірка наявності та правильності оформлення первинних документів, які є основою для облікових запасів.

Послідовність аудиту дебіторської заборгованості:

1. Звіряння залишків заборгованості за даними Головної книги із залишками в облікових регістрах.
2. Перевірка наявності актів звірення і відповідності їх даним аналітичного та синтетичного обліків.
3. Визначення великих дебіторів і складання їх переліку.
4. Направлення запитів на підтвердження заборгованості.
5. Перевірка наявності договорів і їхньої реєстрації у спеціальному журналі.
6. Перевірка повноти і своєчасності оплати рахунків на основі регістрів обліку.
7. Перевірка розрахунків з використанням векселів.
8. Направлення запитів покупцям на предмет підтвердження ними видачі векселів.
9. Перевірка розрахунків за товарообмінними операціями.
10. Зібрання підтверджень того, що поточна дебіторська заборгованість визначається одночасно з визначенням доходу від реалізації.
11. Перевірка результатів проведення інвентаризації дебіторської заборгованості.
12. Перевірка обґрунтованості списання дебіторської заборгованості на витрати.

13. Перевірка правильності відображення та повноти інформації щодо дебіторської заборгованості у балансі, звіті про фінансові результати, звіті про рух грошових коштів та у примітках до річної фінансової звітності.

До типових порушень при аудиті дебіторської заборгованості необхідно віднести наступні:

- неправильна кореспонденція рахунків під час відображення в обліку операцій;
- невідповідність даних аналітичного і синтетичного обліків;
- заміна виписок банку іншими або виправлення сум, що свідчать про погашення дебіторської заборгованості;
- неправомірне здійснення бартерних операцій для погашення заборгованості;
- шахрайство із сумами дебіторської заборгованості підзвітних осіб (списання без підстав і документального підтвердження на загально-господарські витрати);
- зарахування отриманих сум дебіторської заборгованості на погашення заборгованості невідповідних дебіторів;
- арифметичні неточності;
- відображення дебіторської заборгованості на фіктивних рахунках неіснуючих клієнтів або за фіктивними нетоварними операціями; неправильний розрахунок резерву сумнівних боргів,
- навмисне завищення суми резерву або сум прямого списання дебіторської заборгованості з метою завищення величини витрат звітного періоду і, як наслідок, зменшення суми оподаткованого прибутку;
- неправильне оформлення або відсутність договорів, що стали підставою для відвантаження продукції й виникнення дебіторської заборгованості;
- списання нестач і крадіжок за рахунок збільшення дебіторської заборгованості.

6. Порядок проведення аудиту пасивів підприємства в зарубіжних країнах.

Аудит власного капіталу

Під час здійснення аудиту обліку капіталу увага приділяється відповідності його формування установчим документам та затвердженому статуту підприємства.

Здійснення обліку власного капіталу перевіряється в розрізі правильності формування даних щодо статутного фонду, пайового капіталу, додатково вкладеного капіталу та іншого додаткового капіталу, резервного

капіталу, а також нерозподіленого прибутку (збитку), неоплаченого та вилученого капіталу. Додатково необхідно звернути увагу на завдання аудиту капіталу акціонерного товариства, який полягає у встановленні належної класифікації акціонерного капіталу, санкціонуванні руху резервів, відповідності обліку статутного капіталу і резервів підприємства в синтетичному й аналітичному розрізі.

Стан контролю капіталу вивчається за такими напрямками:

- розподіл обов'язків;
- належна реєстрація акцій (звітність реєстраторів);
- контроль випуску акцій, нарахування дивідендів;
- контроль обліку операцій рахунку капіталу.

Джерелами доказів є реєстри частки та облігацій в акціонерному капіталі, журнали ведення протоколів загальних зборів та зборів директорів, реєстри нарахувань, реєстри акціонерів, бухгалтерські документи і реєстри.

Аудит розрахунків з постачальниками і підрядниками

Завдання аудиту з постачальниками та підрядниками:

- 1) правильність оцінки відображення заборгованості з постачальниками та підрядниками у бухгалтерському обліку і фінансовій звітності;
- 2) відповідність даних синтетичного і аналітичного обліків;
- 3) своєчасність розрахунків з постачальниками та підрядниками підприємства;
- 4) наявність і правильність оформлення первинних документів, які є підставою для відображення в бухгалтерському обліку заборгованості з постачальниками та підрядниками;
- 5) оцінка стану внутрішнього контролю й аудиту з постачальниками та підрядниками.

Джерелами інформації аудиту з постачальниками та підрядниками є: платіжні доручення, вимоги-доручення, рахунки-фактури, товарно-транспортні накладні, договори на поставку товарів, надання послуг або отримання робіт, реєстр операцій за рахунками з постачальниками, Головна книга, картки складського обліку, звіти руху товарів, регістри та реєстри бухгалтерського обліку, фінансова звітність.

Послідовність аудиту розрахунків з постачальниками та підрядниками:

1. Перевірка результатів інвентаризації.
2. Перевірка укладених договорів з постачальниками та підрядниками.
3. Перевірка достовірності поданих до оплати рахунків постачальників.

4. Перевірка показників аналітичного обліку розрахунків з постачальниками з синтетичним.

5. Перевірка виникнення заборгованості, строки її давності та причини непогашення.

6. Перевірка правильності відображення господарських операцій у первинних бухгалтерських документах, Головній книзі та фінансовій звітності.

До типових порушень при аудиті з постачальниками та підрядниками необхідно віднести наступні:

- недостовірність поданих до оплати рахунків постачальників;
- неправильний перелік кредиторів;
- невідповідність даних синтетичного і аналітичного обліків розрахунків;
- неправильне оформлення первинних бухгалтерських документів;
- неправильна кореспонденція рахунків бухгалтерського обліку за операціях з розрахунків;
- несвоєчасність розрахунків з постачальниками та підрядниками підприємства;
- неправильне відображення заборгованості у фінансовій звітності за строками її виникнення та погашення або непогашення.

Аудит кредиторської заборгованості за кредитами банків.

Завдання аудиту кредиторської заборгованості за кредитами банків:

1) перевірка дотримання порядку, за яким на підставі кредитних договорів регламентуються кредитні взаємовідносини між банком і підприємством клієнта, яка передбачає дослідження законності отримання й використання банківських кредитів за їх цільовим призначенням, своєчасності та повноти сплати відсотків за користування кредитними коштами, своєчасності погашення самої суми кредиту).

Аудит кредитних операцій доцільно проводити за видами позик (кредитів): під товарооборот, товари сезонного нагромадження, на тимчасові потреби тощо.

Джерелами інформації аудиту кредиторської заборгованості за кредитами банків є: статут, кредитні угоди, платіжні доручення, рахунки-фактури та товарно-транспортні накладні, договори на поставку товарів, надання послуг або отримання робіт, дані банківських виписок за розрахунковим рахунком у національній та іноземній валюті, Головна книга,

касова книга, реєстри та реєстри бухгалтерського обліку, фінансова звітність.

Послідовність аудиту кредиторської заборгованості за кредитами банків:

1. Перевірка записів у Головній книзі і балансі з метою з'ясування, якими видами позик користується підприємство.

2. Дослідження укладених кредитних договорів на підприємстві клієнта з метою встановлення валюти кредиту, його цільового використання, суми та термінів погашення, встановленої відсоткової ставки, визначення забезпечення кредитних коштів (майно підприємства чи майнового поручителя), санкцій за порушення умов кредитного договору.

3. Перевірка за даними балансу, записами в реєстрі аналітичного обліку і первинними документами цільового використання банківської позики.

4. Перевірка наявних фактів виникнення простроченої заборгованості, причому аудиторі слід з'ясувати причини, суму збитків у зв'язку зі сплатою відсотків підвищеної ставки. Основними причинами виникнення простроченої заборгованості є невиконання плану товарообороту, порушення позичальниками договірних зобов'язань, затоварювання тощо.

5. Аналіз виконання плану товарообороту і стану товарних запасів.

6. Перевірка правильності відображення витрат на сплату відсотків у бухгалтерському обліку та фінансовій звітності.

7. Аналіз класифікації банківських позик на довгострокові й поточні та правильність визначення оцінки вартості довгострокових зобов'язань (довгострокові зобов'язання, на які нараховуються відсотки, відображаються в балансі за їх теперішньою вартістю, яка залежить від умов і виду зобов'язання).

8. Вивчення повноти та достовірності розкриття інформації щодо кредитних зобов'язань у примітках до фінансової звітності.

Найбільш типовими порушеннями при аудиті кредиторської заборгованості за кредитами банків є: внесення до забезпечення безтоварних рахунків при кредитуванні під розрахункові документи в дорозі некредитованих товарно-матеріальних цінностей, неточні відомості про склад товарних запасів сезонного нагромадження тощо

Аудит розрахунків з бюджетом

Розрахунки підприємств із бюджетом щодо сплати податків та зборів зазвичай контролюються певними державними службами та фондами. Аудитор, перевіряючи розрахунки допомагає підприємству уникнути

переплат, фінансових витрат у вигляді санкцій, судових суперечок тощо. Розповсюджені також аудиторські консультаційні послуги з приводу правильності нарахувань, обліку, сплати та звітування окремих податків, зборів та платежів.

Мета аудиту розрахунків з бюджетом – висловлення аудитором думки про те, чи відповідають ці розрахунки за всіма податками і зборами, в усіх суттєвих аспектах нормативним документам, які регламентують порядок їх нарахування та сплати до бюджету.

Завдання аудитора – перевірити правильність обчислення податків і платежів та своєчасність і повноту їх сплати.

Перевірці підлягає кожний вид податку та платежу.

У процесі аудиту вивчають акти перевірок, проведених Державною податковою адміністрацією, банком, Пенсійним фондом тощо. Крім того, з'ясовують причини прострочення платежів, за чий рахунок віднесена пеня, яких заходів вжито до винних осіб за несвоєчасне перерахування коштів.

Основними джерелами інформації для перевірки розрахунків з бюджетом є: довідки і розрахунки, декларації за окремими видами платежів, виписки банків і додані до них документи про перерахування належних сум у бюджет, бухгалтерські записи на рахунку “Розрахунки за податками і платежами”, реєстри синтетичного й аналітичного обліків, баланс та інші види фінансової звітності.

Під час аудиторської перевірки слід уточнити правильність виведення оборотів і сальдо

за кожним видом податків та платежів на кінець звітного періоду, для чого дані аналітичного обліку кожного виду податку чи платежу порівнюють із залишками в реєстрах аналітичного обліку і Головній книзі за рахунком “Розрахунки за податками і платежами” чи іншими рахунками. Якщо виявлено неточності у розрахунках, потрібно вжити заходів щодо їх усунення і з'ясувати, чи підприємство заплатило штрафи, пеню податковим адміністраціям за неправильне визначення розміру платежу або його прострочення. Штрафи і пеню слід стягувати з посадової особи, винної у простроченні або в неправильному обчисленні платежу в бюджет.

До типових порушень при аудиті розрахунків з бюджетом необхідно віднести наступні:

- неправильний перелік податків і зборів, які сплачує підприємство;
- неповне та неправильне відображення бази оподаткування щодо кожного податку чи збору;
- неправильне застосування ставок податків і зборів, а також помилкові арифметичні розрахунки з нарахування податків;

- незаконне та необґрунтоване застосування пільг щодо податків і зборів;
- неповнота та несвоєчасність сплати платежів і зборів до бюджету;
- неправильно складені декларації, розрахунки за платежами до бюджету і своєчасність їх подачі до податкового органу;
- неправильне відображення розрахунків з бюджетом у системі бухгалтерського обліку та фінансовій звітності.

Аудит операцій по заробітній платі

Аудит дотримання трудового законодавства і розрахунків з оплати праці є трудомістким та відповідальним. Досліджуючи питання розрахунків з оплати праці, аудитору слід пам'ятати, що за бухгалтерськими даними криються різнобічні інтереси роботодавця, працівника і держави.

Мета аудиту розрахунків з оплати праці й за соціальним страхуванням – установлення об'єктивної істини про інформацію, що відображена у фінансовій звітності, в бухгалтерському обліку та первинних документах щодо повноти, об'єктивності, достовірності й законності з питань дотримання трудового законодавства і розрахунків з оплати праці.

До найважливіших завдань аудиту розрахунків з працівниками з оплати праці відносяться:

- 1) перевірка правильності нарахування основної, додаткової заробітної плати та інших заохочувальних і компенсаційних виплат;
- 2) перевірка обґрунтованості віднесення витрат на оплату праці на собівартість продукції або на витрати операційної діяльності, які не включаються до собівартості реалізованої продукції;
- 3) вивчення правильності розподілу витрат на оплату праці між видами готової продукції (виконаних робіт, наданих послуг) та за звітними періодами;
- 4) перевірка своєчасності розрахунків з працівниками з оплати праці;
- 5) перевірка правильності нарахувань на фонд оплати праці;
- 6) перевірка правильності нарахувань на фонд оплати праці та утримань із заробітної плати і своєчасності їх сплати відповідним органам; перевірка стану обліку розрахунків з працівниками з оплати праці.

Джерела інформації при перевірці розрахунків з оплати праці: законодавчі та нормативно-правові акти, нормативно-довідникова інформація з обліку праці і заробітної плати, колективний договір, первинні документи з обліку праці і заробітної праці (накази, трудові угоди, контракти, особові картки, наряди, рапорти), облікові реєстри, фінансова звітність.

Аудитор повинен розпочати роботу з вивчення організації й ефективності праці та її охорони, з правильного застосування та дотримання умов оплати праці, економічної обґрунтованості норм виробітку тощо.

Аудитор повинен впевнитися в наявності на підприємстві колективного договору – документа, в якому узагальнюються й деталізуються основні вимоги законодавства, встановлюються загальні для всіх професій на підприємстві вимоги, у тому числі з охорони праці, та узгоджуються питання, які відповідно до законодавства вимагають спільного рішення власника та трудового колективу (профспілкової організації). Методом вибіркової перевірки аудитор аналізує правильність нарахування заробітної плати та інших виплат працівникам підприємства.

Послідовність перевірки:

1. Перевірка дотримання законодавства щодо організації ведення бухгалтерського обліку.
2. Перевірка відображення у первинних документах та формах звітності чисельності працівників і середньоспискової чисельності працюючих.
3. Аудит правильності визначення обсягів виконання робіт.
4. Перевірка наявності в документах обліку осіб, що не брали участі у виконанні робіт.
5. Аудит ідентичності даних аналітичного обліку з оплати праці показникам синтетичного обліку в Головній книзі та балансі.
6. Перевірка законності доплат і надбавок до основної заробітної плати.
7. Перевірка реальності віднесення витрат з оплати праці на собівартість продукції.
8. Перевірка правильності нарахувань та утримань на фонд заробітної плати підприємства.
9. Перевірка своєчасності сплати утримань із заробітної плати до відповідних цільових фондів.

Під час перевірки правильності нарахування і виплати заробітної плати слід встановити:

- чи відповідають дані відомостей на виплату заробітної плати тарифікаційним спискам працівників;
- наявність у відомості печатки, підписів керівника та бухгалтера;
- чи немає у відомостях підчисток і необумовлених виправлень; чи вказані дати виплати і підписи працівників про отримання заробітної плати;
- правильність підрахунків платіжної відомості;
- чи правильно пораховані суми утриманих і перерахованих податків із заробітної плати працівників;
- ідентичність підписів у відомості й особовій справі.

Премії та заохочування, пов'язані з трудовою діяльністю, визначають на основі положення, яке розробляється на підприємстві відповідно до типового. Під час перевірки виплати премій слід встановити: чи виконано умови, згідно з якими премія виплачується шляхом перевірки всіх показників за даними бухгалтерського і статистичного обліку; чи дотримано порядку зниження розміру або позбавлення премій тощо.

До типових порушень при аудиті розрахунків з оплати праці й за соціальним страхуванням необхідно віднести наступні:

- завищення обсягів робіт у документах на оплату праці відносно фактично виконаних;
- використання підставних осіб при виконанні тимчасових та сезонних робіт;
- неправильне віднесення нарахованих сум заробітної плати на відповідні рахунки бухгалтерського обліку;
- застосування пільг при оподаткуванні прибутковим податком без наявності документів, що підтверджують пільги;
- несвоєчасність сплати нарахувань на фактичні витрати на оплату праці відповідним органам;
- заниження фактичних витрат на оплату праці з метою зменшення відповідних нарахувань та утримань із заробітної плати;
- несвоєчасність розрахунків з працівниками з оплати праці.

Аудит фінансових результатів роботи підприємства

Фінансовий результат (прибуток або збиток) є кінцевим підсумком господарської діяльності підприємства, правильне відображення якого у фінансовій звітності є одним з головних критеріїв суттєвості помилок у звітності. Перевіряти фінансовий результат треба в послідовності його формування та в розрізі складових (доходів від продажу товарів, основних засобів, інших активів, витрат на виробництво та збут продукції, адміністративних та інших витрат і доходів), отже, ця сфера господарського обліку і звітності перевіряється після перевірки операцій з основними засобами, запасами, грошових активів тощо. Одним з найбільш важливих, з точки зору акціонерів та інвесторів, є процес підтвердження достовірності фінансових результатів діяльності за звітний рік і правильності його розподілу, особливо сум дивідендів, що підлягають сплаті.

7. Поняття, складові та характеристики фінансової звітності, складеної за МСФЗ.

Фінансова звітність — це сукупність форм звітності, укладених на основі даних фінансового обліку з метою одержання користувачем

узагальненої інформації про фінансовий стан і діяльність підприємства, а також змінах у його фінансовому стані за звітний період в установленій формі для прийняття цим користувачем визначених управлінських рішень.

За МСА **фінансова звітність** (Financial statements) – структуроване подання історичної фінансової інформації, включаючи відповідні примітки, яке призначене повідомляти про економічні ресурси або зобов'язання суб'єкта господарювання на певний момент часу або про зміни у них за період часу відповідно до концептуальної основи фінансової звітності.

Метою складання фінансової звітності є надання користувачам для прийняття рішень повної, правдивої та неупередженої інформації про фінансовий стан, результати діяльності та рух коштів підприємства.

МСБО 1 «Подання фінансових звітів» встановлює загальні принципи подання фінансових звітів загального призначення, включаючи рекомендації з їхньої структури та мінімальні вимоги до змісту.

До складу повного комплексу фінансових звітів входять:

- 1) звіт про фінансовий стан на кінець періоду;
- 2) звіт про сукупні прибутки та збитки за період;
- 3) звіт про зміни у власному капіталі за період;
- 4) звіт про рух грошових коштів за період;
- 5) примітки, що містять стислий виклад суттєвих облікових політик та інші пояснювальні примітки;
- 6) звіт про фінансовий стан на початок найбільш раннього порівняльного періоду, коли суб'єкт господарювання застосовує облікову політику ретроспективно або здійснює ретроспективний перерахунок статей своїх фінансових звітів, або коли він пере класифікує статті своїх фінансових звітів.

Загальні характеристики фінансових звітів:

1. Достовірне подання та відповідність МСФЗ.
2. Безперервність
3. Принцип нарахування в бухгалтерському обліку
4. Суттєвість та об'єднання
5. Згортання
6. Частота звітності
7. Порівняльна інформація
8. Послідовність подання

Якісні характеристики фінансової звітності досягаються за рахунок дотримання принципів її підготовки, як показано в табл. 9.1.

Таблиця 9.1

Якісні характеристики фінансової звітності

№ з/п	Якісні характеристики	Визначення	Пояснення
1	Зрозумілість та адекватність тлумачення	Однозначне тлумачення інформації користувачами, за умови, що вони мають достатні знання і зацікавлені у сприйнятті цієї інформації	Наявність необхідних реквізитів, що дозволяють ідентифікувати підприємство, звітний період, одиницю виміру тощо, а також приміток до фінансових звітів, які роблять її більш зрозумілою користувачам
2	Достовірність	Відсутність помилок та перекручень, які здатні вплинути на рішення користувачів звітності	Мають на увазі не помилки, що пов'язані із порушенням податкового законодавства, а саме ті, що виникають в процесі прийняття рішення про оцінку і відображення статей у фінансових звітах на підставі вимог П(С)БО. Уникнути таких помилок і перекручень допомагає аудитор. Правила їх виправлення наведено у П(С)БО.
3	Зіставлення	Забезпечення можливості користувачам порівнювати фінансові звіти підприємства за різні періоди, а також фінансові звіти різних підприємств	Передумовою зіставлення є наведення відповідної інформації попереднього періоду і розкриття інформації про облікову політику та її зміни в примітках до фінансової звітності
4	Доречність	Наявність інформації, яка впливає на прийняття рішень користувачами, надає можливість своєчасно оцінити минулі, теперішні і майбутні події, підтвердити і скоригувати їх оцінки, зроблені в минулому	Структура фінансових звітів і приміток враховує використання інформації для ретроспективного і перспективного аналізу діяльності підприємства. Наприклад, розділення статей балансу на оборотні (поточні) і необоротні (довгострокові) передбачає їх використання для розрахунку показників ліквідності і платоспроможності. Додаткова інформація, необхідна для таких розрахунків надається у примітках до відповідних статей балансу

8. Мета і завдання аудиту фінансової звітності.

Аудит фінансової звітності передбачає оцінку облікової та іншої економічної інформації шляхом вивчення реально існуючих зв'язків та взаємозв'язків між показниками.

Метою аудиту фінансової звітності клієнта є:

- визначення сутності та змісту ділової активності;
- виявлення зон можливих навмисних помилок у звітності;
- оцінка фінансово-господарських перспектив клієнта, його функціонування у майбутньому;
- оцінка стану бізнесу.

Завданнями аудиту фінансової звітності є:

- дослідити достовірність та відповідність записів звітності даним Головної книги та регістрів аналітичного обліку;
- прослідкувати за своєчасністю подання бухгалтерської звітності до відповідних державних органів;
- вивчити взаємоузгодженість показників звітності підприємства;
- порівняти дані річної фінансової звітності з даними квартальної і поточної звітності;
- оцінити можливість постійного функціонування підприємства;
- оцінити вплив подій що відбулися, на фінансову звітність та їх відображення в звітності.

При проведенні аудиту фінансової звітності вивчаються наступні питання:

- чи наявні документи про реєстрацію підприємства як платника податків;
- чи дотримуються терміни подання звітності податковим органам, управлінню статистики, органам управління, спеціальним позабюджетним фондам тощо;
- чи правильно відображені дані в поточному бухгалтерському обліку і чи внесені зміни, виправлення до фінансової звітності.

Аудитор при проведенні аудиту фінансової звітності підприємства повинен перевіряти достовірність початкових та порівняльних показників цієї звітності. При цьому слід враховувати, що початкові та порівняльні показники повинні відображати результати фінансово-господарської діяльності підприємства за попередній період, а також свідчити про постійність його облікової політики у звітному та попередньому періодах.

9. Етапи аудиту фінансової звітності.

Перед безпосередньою перевіркою фінансових звітів необхідно встановити строки (дати), які мають пряме відношення до фінансової звітності.

Основними датами в аудиторській перевірці річної бухгалтерської звітності є:

1. Дата календарного закінчення звітної фінансової року, фінансову звітність за який буде досліджувати аудитор. Як правило, звітним періодом для підприємств є календарний рік з 1 січня по 31 грудня включно. Першим звітним роком для новостворених підприємств вважається період з дати їх державної реєстрації по 31 грудня включно;

2. Дата складання та подання фінансової звітності — дата, коли повністю завершено формування всіх звітних форм, ув'язування всіх звітних показників, складання приміток до річної бухгалтерської звітності, оформлення усіх необхідних додатків до нього.

До цієї дати, окрім того, мають бути приведені у належний стан всі первинні документи і бухгалтерські регістри, які підтверджують дані бухгалтерської звітності. Так, якщо бухгалтерський облік на підприємстві ведеться вручну всі документи мають бути виконані чорнилами, а не олівцем, у всіх регістрах повинні бути підраховані підсумки, документи підшиті в папки.

Фінансова звітність повинна бути затверджена підписами керівника і головного бухгалтера підприємства і обов'язково датується:

3. Дата початку аудиторської перевірки річної фінансової звітності — дата по початку збору аудиторських підтверджень, які підтверджують достовірність річної фінансової звітності.

4. Дата складання аудиторського висновку — дата. Після якої припиняються всі дослідженні матеріали матеріалів, пов'язаних з аудитом, і формування нових підтверджень. До цієї дати аудитор має повністю оформити і передати клієнту аналітичну частину аудиторського висновку.

5. Дата підписання аудиторського висновку — дата, після якої до річної фінансової звітності клієнт не може вносити зміни без узгодження з аудитором.

6. Дата подання річної бухгалтерської звітності — дата, не пізніше якої господарюючий суб'єкт зобов'язаний надати фінансову звітність власникам (акціонерам), а також територіальним органам державної статистики за місцем його реєстрації. Склад осіб, яким має бути надана річна фінансова звітність, визначається установчими документами цього суб'єкту та законодавством.

7. Дата затвердження річної фінансової звітності радою акціонерного товариства — дата, не пізніше якої річний звіт акціонерних товариств підлягає попередньому затвердженню до дати проведення загальних зборів акціонерне рів.

8. Дата затвердження річної фінансової звітності загальними зборами акціонерів — дата, не пізніше якої згідно з установчими документами ват

мають бути проведені загальні збори акціонерів, які проводяться з метою затвердження річного звіту та визначення порядку розподілу прибутків і збитків акціонерних товариств.

9. Дата публікації річної фінансової звітності — дата, не пізніше якої відповідно до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» річна бухгалтерська звітність підлягає обов'язковій публікації в газетах та журналах, доступних для користувачів фінансової звітності.

Безпосередньо дослідження фінансової звітності складається з таких етапів:

Етап I. Перевірка фінансової звітності за формою: повнота заповнення реквізитів і граф звітності; правильність показників на початку звітного періоду; дотримання строків і термінів подання фінансової звітності.

Етап II. Перевірка правильності складання кожної з форм звітності: арифметична перевірка кожної з форм; вивчення правильності ведення обліку; перевірка відповідності показників звітності даним бухгалтерського обліку.

Етап III. Перевірка узгодженості показників форм фінансової звітності.

Загальна послідовність дій при дослідженні звітності з метою формулювання думки аудитора про ступінь її достовірності:

1. Розпочати дослідження звітності аудитор повинен із визначення відповідності форм звітності затвердженим нормативними документами формам і складання усіх типових форм.

На початковому етапі звітні форми перевіряються щодо:

- правильності заповнення їх адресної частини;
- повноти заповнення реквізитів і показників рядків і граф звітності: перевіряється, чи у правильних одиницях виміру (тисячах гривень з одним знаком після коми) складено звітність, чи проставлені прочерки в тих рядках звітності, які не містять жодних показників;
- правильності заповнення граф “На початок періоду”, “За попередній період” форм звітності;
- дотримання встановлених законодавством строків і термінів подання фінансової звітності.

2. Після вивчення форм звітності за допомогою формальної перевірки аудитор повинен здійснити арифметичну перевірку кожної із наданих йому форм звітності. Арифметичний контроль полягає у перевірці правильності обчислених підсумкових показників форм звітності. За допомогою

проведення арифметичної перевірки виявляються невідповідності показників у межах однієї форми.

3. Перевіряючи звітність з точки зору якості її змісту слід переконатися у відповідності звітності передбаченим національними стандартами бухгалтерського обліку якісним вимогам: доречності, значимості, достовірності та порівнянності її показників. Звичайно, ці вимоги можуть бути забезпечені лише дотриманням законодавчих вимог до складання фінансової звітності та відповідності її показників даним бухгалтерського обліку.

Невід'ємною частиною такої перевірки є встановлення дотримання підприємством принципів бухгалтерського обліку та фінансової звітності, передбачених для складання та подання фінансової звітності підприємства.

4. Далі відбувається безпосередня перевірка відповідності показників даних бухгалтерського обліку та інших документів підприємства. З метою забезпечення ефективності аудиту за змістом слід встановити правильність і достовірність відображення у звітності кожної із сум активів чи зобов'язань підприємства.

5. Наступним етапом аудиту фінансової звітності після порівняння її показників фінансової звітності та даних бухгалтерського обліку є перевірка ув'язки показників різних форм фінансової звітності за один і той же звітний період. При проведенні аудиту фінансової звітності спочатку необхідно здійснювати перевірку достовірності відповідних показників звітності на підставі їх порівняння з даними синтетичних (а в окремих випадках і аналітичних) регістрів бухгалтерського обліку, а вже потім – ув'язку показників окремих форм фінансової звітності між собою.

За підсумками проведеного порівняння аудитор доцільно складати альтернативні форми фінансової звітності, для чого можуть використовуватися спеціальні комп'ютерні програми. Складання альтернативної звітності забезпечує правильність відображення залишків і оборотів за рахунками Головної книги у відповідних рядках фінансової звітності, впевнитися у тотожності контрольних величини форм фінансової звітності.

Результати аудиту фінансової звітності можуть бути оформлені у вигляді загального аудиторського висновку про достовірність фінансової звітності. І незважаючи на те, що аудитор відповідає за складання фінансової звітності та висловлює свою думку про неї, відповідальність за підготовку та надання фінансової звітності несе керівництво підприємства клієнта.

У випадку виявлення помилок при наданні інформації у звітності після

підписання річної фінансової звітності аудитор не повинен вимагати виправляти вже затверджену та подану до відповідного органу звітність.

10. Способи перевірки та методи аналізу фінансової звітності

Основні способи перевірки фінансової звітності в процесі проведення аудиту наведені у табл. 9.2.

Таблиця 9.2

Способи перевірки фінансової звітності

№ з/п	Назва прийому	Мета роботи	Зміст роботи
1	Перевірка за формою	Полягає у візуальній перевірці правильності записів всіх реквізитів звітності та виявлення наявності самостійних змін у встановлених формах звітності, необумовлених виправлень, підчисток, наявності підписів	Під час загального огляду звітних форм увага звертається на заповнення їх адресної частини. Вид діяльності підприємства повинен відповідати видам діяльності, передбачених статутом. При необхідності ліцензування даного виду діяльності обов'язковою є перевірка наявності у підприємства ліцензії та строку її дії. Визначення виду діяльності підприємства є важливим критерієм для правильного розмежування доходів і витрат підприємства по основній та іншій діяльності
2	Аналітична перевірка показників звітності	Виявлення суттєвих відхилень, вивчення яких за допомогою глибинних та наскрізних тестів дозволяє встановити факти помилок та порушень, що призводять до перекручення звітності	В першу чергу слід перевірити відповідність вказаної в балансі величини статутного капіталу даним засновницьких документів, а також чи не мають місце прострочення погашення заборгованості по внесках до статутного капіталу у засновників. Визначаються ті ділянки звіту, де аудиторський ризик є найбільшим, де існує можливість шахрайства чи наявності помилок в обліку і звітності для даного підприємства є найімовірнішою. Залежно від цього виділяються ті операції та активи, які необхідно перевірити більш ретельно
3	Перевірка по суті	Встановлення достовірності показників звітності	Проводиться арифметична перевірка, тобто перевіряється узгодженість показників, відображених в різних формах бухгалтерської звітності, показників, відображених у формах бухгалтерської звітності та зведених регістрах обліку, регістрах обліку та зведених документах

Методи аналізу фінансового стану:

1. Метод читання зовнішньої звітності.
2. Метод галузевого порівняльного аналізу.
3. Метод порівняльного аналізу облікових та звітних даних клієнта за кілька минулих періодів часу.

4. Метод порівняльного аналізу фактичних даних клієнта з розрахунками самого аудитора.

5. Метод коефіцієнтного аналізу.

11. Зміст та основні процедури аналізу фінансово-господарської діяльності за даними фінансової звітності.

У загальному вигляді програма поглибленого аналізу фінансово-господарської діяльності за даними фінансової звітності може бути представлена такими процедурами:

1. Попередній огляд економічного та фінансового стану підприємства.

1.1. Характеристика загальної спрямованості фінансово-господарської діяльності.

1.2. Виявлення «хворих» статей балансу.

2. Оцінка та аналіз економічного потенціалу підприємства.

2.1. Оцінка майнового стану.

2.2. Оцінка фінансового стану.

3. Оцінка та аналіз результативності фінансово-господарської діяльності підприємства.

3.1. Оцінка ділової активності.

3.2. Аналіз рентабельності.

3.3. Оцінка ринкової та інвестиційної активності.

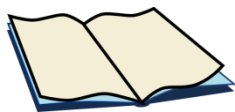
Інформаційною базою цієї програми є річний фінансовий звіт.

Отримані аналітичні показники та коефіцієнти повинні розглядатися у просторово-часових порівняннях, а аналітична робота будуватися за принципом від загального до одиничного. Порівнюючи динаміку підсумків розділів активу балансу, можна виявити тенденції зміни майнового стану. Результативність та перспективність діяльності підприємства можуть бути узагальнені оцінками за даними аналізу динаміки прибутку, а також порівняльного аналізу темпів зростання коштів підприємства, обсягів його виробничої діяльності і прибутку.

Важливою аналітичною процедурою є **вертикальний аналіз**, тобто подання балансу у вигляді відносних показників. Останнє дозволяє простежити за питомою вагою кожної статті балансу, його загальним підсумком.

Горизонтальний аналіз балансу полягає у побудуванні однієї чи кількох таблиць, в яких абсолютні балансові показники доповнюються відносними темпами росту (зниження). Як правило, досліджують базисні темпи зростання за ряд років, що дозволяє не тільки аналізувати зміни окремих балансових статей, а й прогнозувати їх значення.

Горизонтальний та вертикальний аналізи взаємодоповнюють один одного. Тому не рідко будують таблиці, які характеризують і структуру звітної бухгалтерської форми, і динаміку окремих її показників.



Практичний блок. Практичне заняття №9

Аудит фінансової звітності, складеної за вимогами Міжнародних стандартів

Мета заняття:

- сформулювати уявлення про аудит процесу виробництва і собівартості продукції (робіт, послуг);
- закріпити знання щодо аудиту циклу закупівель (процесу постачання);
- закріпити знання щодо аудиту процесу продажу (реалізації продукції), циклу отримання доходів;
- одержати навички проведення аудиту активів та пасивів підприємства в зарубіжних країнах;
- закріпити знання щодо завдань та етапів аудиту фінансової звітності;
- закріпити знання щодо понять, складових та характеристики фінансової звітності, складеної за МСФЗ.
- закріпити знання щодо способи перевірки та методи аналізу фінансової звітності;
- закріпити знання щодо змісту та основних процедур аналізу фінансово-господарської діяльності за даними фінансової звітності;
- виконати передбачені практичні завдання.

Запитання для перевірки знань

1. Що таке аудит господарської звітності підприємства.
2. Як проводиться перевірка фінансової звітності підприємства.
3. Що таке аудит необоротних активів.
4. У чому полягає аудит запасів, грошових коштів та рахунків дебіторів.
5. Як проводиться аудит власного капіталу.
6. Що таке аудит зобов'язань підприємства.

7. Чи існують особливості аудиту розрахунків з бюджетом.
8. Як проводиться аудит фінансових результатів роботи підприємства.
9. Назвати елементи фінансової звітності, що підлягають аудиту.
10. Як проводиться аудит пасиву балансу.
11. Як проводиться аудит активу балансу.
12. Розкрити ознаки та критерії оцінювання фінансової звітності аудитором.
13. Назвати елементи фінансової звітності, що підлягають аудиту.
14. Яка мета та завдання аудиту фінансової звітності.
15. Яка послідовність аудиту показників фінансової звітності.
16. Інформаційне забезпечення перевірки фінансової звітності.
17. Яким якісним характеристикам повинна відповідати фінансова звітність та підтвердження яких з них належить до компетенції аудитора.
18. Перевірка фінансової звітності за МСА.
19. Які групи методів і методичних прийомів може застосовувати аудитор у ході аудиторської перевірки фінансової звітності.
20. Які прийоми документального контролю та способи можуть застосовуватись аудитором фінансової звітності.
21. У чому полягає особливість методики, що застосовується в ході аудиту фінансової звітності.
22. Чим зумовлена необхідність проведення аналізу при перевірці фінансової звітності.
23. За якими напрямками здійснюється аналізу при перевірці фінансової звітності.
24. Які причини виникнення помилок у фінансових звітах.
25. За якими параметрами здійснюється економічний та фінансовий аналіз при перевірці фінансової звітності.

Практичні завдання

1. Ваша аудиторська фірма проводить аудит фінансової звітності ВАТ «Авеа» станом на 31.12.2020 року. Розгляньте наступні ситуації, що стали Вам відомі під час аудиторської перевірки.

ВАТ в березні 2021 року закрило один з виробничих філіалів і провело скорочення чисельності працівників. Крім того фінансовий директор ВАТ пояснив, що з початку 2020 року по даному філіалу, в порівнянні з 2019 роком, торгівля значно погіршилася по причині збільшення конкуренції на ринку даної продукції в регіоні, де був відкритий філіал. З метою збереження обсягів продажу ВАТ в 2020 році було вимушене піти на зниження цін. Хоча

ця акція не допомогла, обсяги продажу продовжували скорочуватися і наприкінці 2020 року були надзвичайно низькими.

Тоді керівництво ВАТ в грудні 2020 року прийняло рішення про закриття даного філіалу. Додатково аудиторам стало відомо, що збиток в результаті закриття філіалу складається з:

- Затрат на скорочення працівників;
- Збитку від відчуження довгострокових активів, в які входять будівля, виробниче обладнання, автомобілі, комп'ютерне обладнання та офісні меблі;
- Збитки від реалізації матеріалів та готової продукції по цінах нижчих за собівартість.

Визначте чи повинно закриття цього філіалу вплинути на фінансову звітність за 2020 рік та аудиторський висновок по перевірці даної фінансової звітності. Ви повинні зробити припущення, що ефект від цього закриття суттєвий.

2. Визначить, за якими статтями балансу підприємства існує найбільша ймовірність виникнення помилок і порушень. Обґрунтуйте відповідь та наведіть приклади.

3. Складіть методику проведення аудиту основних засобів. Складаючи методику, необхідно вказати обсяг необхідної інформації для проведення аудиторської перевірки, джерела та способи її отримання, визначити та обґрунтувати обраний метод перевірки, визначити зони ризику та можливі помилки, скласти перелік основних законодавчих актів і нормативних документів, перелічити процедури, які застосовує аудитор, навести приклади документального оформлення результатів перевірки.

Тестові завдання

Дати відповіді на тестові завдання (правильною є тільки одна відповідь).

1. Завдання з аудиту фінансової звітності підготовленої до основ, що відрізняються від МСБО відносяться до :

- а) завдання з огляду фінансової звітності;
- б) завдання з надання впевненості;
- в) стратегічний аудит;
- г) аудит спеціального призначення.

2. Високий рівень впевненості, з яким аудитор підтверджує твердження адміністрації, надається при:

- а) огляді річної фінансової звітності;
- б) аудиті фінансової звітності;

- в) огляді квартальної фінансової звітності;
- г) підготовці фінансової інформації.

3. Ніякої впевненості не висловлюється аудитором при:

- а) аудиті фінансової звітності;
- б) огляді фінансової звітності;
- в) наданні консультаційних послуг;
- г) правильної відповіді немає.

4. Помірний рівень впевненості, з яким аудитор підтверджує твердження адміністрації, надається при:

- а) огляді фінансової звітності;
- б) виконанні погоджених процедур;
- в) підготовці фінансової інформації;
- г) аудиті фінансової звітності.

5. До завдань з надання обґрунтованої впевненості належать:

- а) огляд фінансової звітності;
- б) аудит фінансової звітності;
- в) підготовка фінансової інформації;
- г) консультаційні послуги.

6. При здійсненні аудиту фінансової звітності аудитор надає:

- а) обґрунтовану впевненість та забезпечує високий її рівень;
- б) обґрунтовану впевненість та забезпечує абсолютний її рівень;
- в) обмежену впевненість та забезпечує високий її рівень;
- г) обмежену впевненість та забезпечує помірний її рівень.

7. Відповідальність управлінського персоналу за фінансову звітність не включає відповідальність за:

- а) точність та достовірність даних звітності;
- б) впровадження системи внутрішнього контролю;
- в) розробку облікових оцінок;
- г) вибір та застосування облікової політики.

8. При оцінці результатів фінансової діяльності, відображених у звітності, аудитор повинен дослідити:

- а) застосування прогнозів, бюджетів та аналіз відхилень;
- б) облік справедливої вартості;
- в) принципи обліку та їх відповідність галузевій практиці;
- г) подальші події або зміни у галузі.

9. Визначте правильне твердження. Перевіряючи фінансові звіти на кінець періоду, аудитор визначає, чи узгоджуються вони з:

- а) первинними обліковими записами;
- б) регістрами синтетичного обліку;

- в) податковою звітністю;
- г) пояснюваннями керівництва (додатки до звітності).

10. До тверджень звітності не відносять:

- а) точність;
- б) подання та розкриття;
- в) наявність;
- г) оцінка вартості.

11. Аудитором отримано чотири групи даних, що певним чином доводять вірність облікових показників. Визначте найменшу ступінь доказовості наведених даних:

- а) інвентаризаційний опис обсягів незавершеного виробництва, отримані при проведенні інвентаризації;
- б) первинні документи по руху продукції з виробництва на склад готової продукції;
- в) записи у журналах-ордерах по рахунку 23 «Виробництво» та 26 «Готова продукція»;
- г) результати контрольної перевірки запасів готової продукції під наглядом аудитора.

12. Відповідальність управлінського персоналу за фінансові звіти не включає:

- а) розробку облікових оцінок;
- б) застосування облікової політики;
- в) вибір аудитора;
- г) призначення головного бухгалтера на посаду.

13. Достовірність як характеристика концептуальної основи фінансової звітності, для аудитора означає:

- а) арифметичну точність цифр;
- б) зрозумілість інформації;
- в) відображення економічного змісту операцій та подій;
- г) повноту розкриття даних у звітних формах.

14. Метою міжнародного стандарту завдань з надання впевненості (МСЗНВ) 3000 «Завдання з надання впевненості, що не є аудитом чи оглядом історичної фінансової інформації» є:

- а) встановлення основних принципів та процедур, а також надання рекомендацій професійним бухгалтерам-практикам для виконання завдань з надання впевненості, що не є аудитом чи оглядом історичної фінансової інформації;

- б) встановлення основних принципів та процедур, а також надання рекомендацій професійним аудиторам для виконання завдань з надання впевненості, що не є аудитом чи оглядом історичної фінансової інформації;
- в) встановлення основних принципів та процедур, а також надання рекомендацій професійним аудиторам для проведення аудиту фінансової звітності;
- г) встановлення основних принципів та процедур, а також надання рекомендацій професійним аудиторам для виконання завдань з надання впевненості нефінансової звітності.

15. Перед початком виконання завдання з надання впевненості, що не є аудитом чи оглядом історичної фінансової звітності, аудитору необхідно в першу чергу:

- а) погодити це завдання з замовником, що відображається в листі зобов'язанні чи в іншій доречній формі контракту;
- б) розробити план і програму перевірки;
- в) провести розробку загальної стратегії щодо обсягу, важливості, визначення часу та проведення завдання;
- г) всі відповіді правильні.

16. Умовно позитивний або негативний висновок при проведенні завдання з надання впевненості, що не є аудитом чи оглядом історичної фінансової звітності надається за умови:

- а) якщо інформація про предмет перевірки суттєво викривлена, твердження відповідальної сторони про предмет перевірки не наведено в усіх суттєвих аспектах;
- б) якщо після прийняття завдання виявляється, що критерії не відповідні або предмет перевірки не відповідає завданню з надання впевненості;
- в) якщо невідповідні критерії ймовірно введуть в оману потенційних користувачів;
- г) якщо вплив питань є не настільки суттєвим що вимагає негативного висновку або відмови від висновку.

17. Відповідно до МСА 3400 «Перевірка прогностної фінансової інформації», прогноз – це:

- а) інформація, що базується на припущеннях про події, які можуть відбутися у майбутньому та про можливі дії суб'єкта господарювання;
- б) дії персоналу на певну дату, що він планує здійснити на основі припущень щодо майбутніх подій («найкращі оцінки»);
- в) інформація, складена на основі гіпотетичних припущень про майбутні події та дії персоналу або поєднання найкращої оцінки та гіпотетичних припущень;

г) всі відповіді правильні.

18. Відповідно до МСА 3400 «Перевірка прогнозової фінансової інформації, перспективні оцінки» – це:

- а) інформація, що базується на припущеннях про події, які можуть відбутися у майбутньому та про можливі дії суб'єкта господарювання;
- б) інформація про дії персоналу на певну дату, що він планує здійснити на основі припущень щодо майбутніх подій («найкращі оцінки»);
- в) інформація, складена на основі гіпотетичних припущень про майбутні події та дії персоналу або поєднання найкращої оцінки та гіпотетичних припущень;

г) всі відповіді правильні.

19. Для перевірки реальності формування статутного капіталу застосовують:

- а) спостереження за інвентаризацією;
- б) порівняння із попередніми періодами;
- в) нормативну перевірку установчих документів;
- г) перерахунок сум внесків.

20. Аудит матеріальних активів здійснюють:

- а) тільки керівник аудиторської групи;
- б) тільки керівник аудиторської групи або інший сертифікований аудитор;
- в) асистенти аудитора;
- г) усі учасники аудиторської групи.

21. Для перевірки реальності існування матеріальних активів застосовують:

- а) спостереження за інвентаризацією матеріальних активів;
- б) порівняння із попередніми періодами;
- в) нормативну перевірку договорів на продаж матеріальних активів;
- г) перерахунок сум договорів та первинних документів.

22. Яку облікову документацію використовують під час аудиторської перевірки касових операцій:

- а) касові звіти, прибуткові і видаткові касові ордера, журнал-ордер і відомість по рахунку «каса» та виписки банку;
- б) касові звіти, касові ордери та виписки банку;
- в) журнал-ордер і відомість по рахунку "каса" та виписка банку;
- г) касові звіти і виписки банку.

23. Які документи слід використовувати при аудиті зарахування коштів на поточний рахунок у банку:

- а) виписки банку;
- б) касові звіти;

- в) дані аналітичного і синтетичного обліку;
- г) усі відповіді правильні.

24. Аудит нематеріальних активів здійснюється:

- а) тільки керівником аудиторської групи;
- б) тільки керівником аудиторської групи або іншим сертифікованим аудитором;
- в) асистентами аудитора;
- г) усіма учасниками аудиторської групи.

25. Для перевірки реальності існування нематеріальних активів застосовують:

- а) спостереження за інвентаризацією нематеріальних активів;
- б) порівняння із попередніми періодами;
- в) нормативну перевірку актів списання нематеріальних активів;
- г) перерахунок сум договорів та первинних документів.

26. Аудит власного капіталу здійснюється:

- а) тільки керівником аудиторської групи;
- б) тільки керівником аудиторської групи або іншим сертифікованим аудитором;
- в) асистентами аудитора;
- г) усіма учасниками аудиторської групи.

27. Для перевірки правильності оцінки зобов'язань клієнта перед засновниками застосовується:

- а) нормативна перевірка протоколів зборів засновників;
- б) нормативна перевірка облікової політики;
- в) зустрічна перевірка;
- г) усі відповіді правильні.

28. Аудит зобов'язань здійснюється:

- а) тільки керівником аудиторської групи;
- б) тільки керівником аудиторської групи або іншим сертифікованим аудитором;
- в) асистентами аудитора;
- г) усіма учасниками аудиторської групи.

29. Для перевірки правильності оцінки дебіторської та кредиторської заборгованості клієнта застосовується:

- а) нормативна перевірка договорів;
- б) нормативна перевірка облікової політики;
- в) зустрічна перевірка;
- г) усі відповіді правильні.

Для кожного терміну, наведеного у другому стовпчику, вибрати відповідне тлумачення, наведене у четвертому стовпчику (двох тлумачень для одного терміну бути не може).

№	Термін	№-М	Визначення	М
1	2	3	4	5
1.	Дослідження		Систематичний розподіл вартості, яка амортизується, необоротних активів протягом строку їх корисного використання	А
2.	Метод зменшення залишкової вартості		Тести, які виконуються для одержання аудиторських доказів щодо операційної ефективності заходів контролю стосовно запобігання або виявлення та виправлення суттєвих викривлень на рівні тверджень	Б
3.	Фінансові інвестиції		Метод, за яким річна сума амортизації визначається діленням вартості, яка амортизується, на строк корисного використання об'єкта основних засобів	В
4.	Основні засоби		Структуроване подання фінансової інформації, до складу якої, як правило, входять примітки, що додаються, складене на основі облікових записів та призначене повідомляти про економічні ресурси або зобов'язання суб'єкта господарювання на певний момент часу або про зміни в них за період часу відповідно до концептуальної основи фінансової звітності	Г
5.	Обладнання для установки		Собівартість фінансової інвестиції з урахуванням часткового її списання внаслідок зменшення корисності, яка збільшена (зменшена) на суму накопиченої амортизації дисконту (премії)	Д

6.	Метод направленого тестування		Заплановані підприємством дослідження, які проводяться ним уперше з метою отримання і розуміння нових наукових та технічних знань	Ж
7.	Амортизація нематеріальних активів		Цей метод визначається методом подвійного запису, що сприяє тому, що жодна господарська операція не залишиться без уваги	З
8.	Тести контролю		Це сукупність витрат живої праці на здійснення довготермінових інвестицій, пов'язаних з новим будівництвом (включаючи реконструкцію, модернізацію технічного переобладнання діючого об'єкта основних засобів), придбання нових об'єктів основних засобів на стороні, земель, ділянок, об'єктів природокористування, а також виготовлення об'єктів основних засобів та використання їх на підприємстві.	К
9.	Амортизація		Немонетарний актив, який не має матеріальної форми, може бути ідентифікований та утримується підприємством з метою використання протягом періоду більше одного року для виробництва, торгівлі, в адміністративних цілях чи надання в оренду іншим особам	Л
10.	Фінансова звітність		Метод, за яким річна сума амортизації визначається як добуток залишкової вартості об'єкта на початок звітного року або первісної вартості на дату початку нарахування амортизації та річної норми амортизації	М
11.	Пооб'єктний метод		Активи, які утримуються підприємством з метою збільшення прибутку, зростання вартості капіталу або інших вигод для інвестора	Н

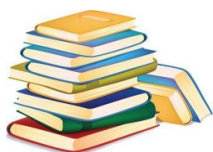
12.	Вибуття нематеріальних активів		Матеріальні активи, які підприємство утримує з метою використання їх у процесі виробництва або постачання товарів, надання послуг, здавання в оренду іншим особам або для здійснення адміністративних і соціально-культурних функцій	О
13.	Кумулятивний метод		Фінансові звіти, складені відповідно до концептуальної основи фінансової звітності, призначенням яких є задоволення потреб широкого кола користувачів у загальній інформації	П
14.	Об'єкт основних засобів		Постійне списання вартості нематеріальних активів у процесі їх виробничого використання, що призначена компенсувати витрати, понесені підприємством при придбанні нематеріальних активів, і забезпечити формування джерела фінансування придбання відповідних активів у майбутньому	Р
15.	Амортизована собівартість фінансової інвестиції		Нематеріальний актив списується з балансу в разі його вибуття або внаслідок продажу, безоплатної передачі або неможливості отримання підприємством надалі економічних вигод від його використання	С
16.	Первісна вартість		Це сегменти аудиту, які виділяються та збігаються з об'єктами бухгалтерського обліку. У цьому випадку господарські операції тестуються з погляду відособленого одержання доказів відносно окремих рахунків бухгалтерського обліку	Т

17.	Капітальні інвестиції		Це технологічне, енергетичне і виробниче обладнання, яке потребує монтажу і призначене для встановлення на об'єктах капітальних вкладень, що будуються (реконструюються)	У
18.	Фінансова звітність загального призначення		Закінчений пристрій з усіма пристосуваннями та приладдям до нього; конструктивно відокремлений предмет, призначений для виконання певних самостійних функцій	Ф
19.	Нематеріальні активи		Метод, за яким річна сума амортизації визначається як добуток вартості, який амортизується	Х
20.	Прямолінійний метод		Історична (фактична) собівартість необоротних активів у сумі грошових коштів або справедливої вартості інших активів, сплачених, витрачених для придбання (створення) необоротних активів	Ц



Завдання для індивідуальної роботи

1. Скласти загальний план комплексної аудиторської перевірки, використовуючи форму №1 «Баланс» і форму №2 «Звіт про фінансові результати». На підставі складаного загального плану побудувати календарний графік перевірки і заповнити необхідні графи загального плану.
2. Підготувати презентацію «Аудит фінансової звітності, складеної за вимогами Міжнародних стандартів».



Література для вивчення матеріалу

Основна:

1. Закон України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» від 21 грудня 2017 р. № 2258 – VIII.

2. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг : видання 2010 року, частина 1 / Пер. з англ. : Ольховікова О.Л., Селезньов О.В., Зеніна О.О., Гик О.В. Біндер С.Г.
3. Про порядок застосування в Україні Стандартів аудиту та етики Міжнародної федерації бухгалтерів: Рішення Аудиторської палати України від 18.04.2003 р. № 122/2.
4. Положення з національної практики контролю якості 1 “Організація аудиторськими фірмами та аудиторами системи контролю якості аудиторських послуг” (ПНПКЯ 1) затверджене рішенням АПУ від 27.09.2007 №184/4 зі змінами згідно рішення АПУ 30.06.2011 № 232/9.
5. Баранова А.О. Аудит : [навч. посібник] / А.О. Баранова. – Х.: ХДУХТ, 2017. – 246 с.
6. Білуха М.Т. Курс аудиту : підручник / Білуха М. Т. – К. : Вища школа, 2009. – 871 с.
7. Бутинець Ф.Ф. Аудит: [підручник для студентів спеціальності Облік і аудит]./ Ф.Ф. Бутинець – Житомир: ПП „Рута”, 2006. – 478с.
8. Верига Ю. А. Бухгалтерський облік і аудит : Термінологічний українсько-російсько-англійський словник / Ю. А. Верига. – К. : ЦУЛ, 2012. – 292 с.
9. Виноградова М. О. Аудит : [навч. посібник] / М. О. Виноградова. – К. : ЦУЛ, 2014. – 500 с.
10. Гордієнко Н.І. Аудит, організація і методика: [навч. посіб.] /. Гордієнко Н.І., Харламова О.В., Карпенко М.Ю. - Х.: ХНАМГ, 2007.- 486с.
11. Гончарук С.М. Аудит : [навчально-методичний посібник] / Гончарук С.М., Долбнєва Д.В. – Львів : Ліга-Прес, 2015.– 338 с.
12. Загородній А. Г. Аудит: теорія і практика : навчальний посібник / Загородній А. Г. – Львів : Видавництво НУ Львівська політехніка, 2003. – 395 с.
13. Сопко В. В. Організація і методика проведення аудиту : навчально-практичний посібник / В. В. Сопко, Н. І. Верхоглядова, В. П. Шило, С. Б. Ільїна. – К. : ВД Професіонал, 2006. – 342 с.

Додаткова (для поглибленого вивчення теми):

1. Гончарук Я. А. Аудит: навч. посібник / Я. А. Гончарук, В.С. Рудницький. – Київ : «Знання», 2007. – 784 с.

2. Михайлова Т. П. Міжнародний облік і аудит / Михайлова Т. П. – Донецьк : ДонДУЕТ, 2006. – 78 с.
3. Пилипенко І. І. Стандарти аудиту та етики: навч. посіб. / І. І. Пилипенко, О. Ю. Редько. – К.: ДП Інформаційно-аналітичне агентство, 2007. – 277с.
4. Пшенична А.Ж. Аудит: [навч. посібник] / Пшенична А.Ж. – К.: «Центр учбової літератури», 2018. – 320 с.
5. Рядська В.В. Аудит: [навч. посібник] / В.В. Рядська, Я.В. Петраков. - К.: «Центр учбової літератури», 2018. – 416 с.

Інформаційні ресурси

<http://www.rada.gov.ua/> - веб-сайт Верховної Ради України.

<http://www.apu.com.ua/> - веб-сайт Аудиторської палати України.

<http://www.spilka-audit.org.ua/> - веб-сайт Спілки аудиторів України.

<http://auditorukr.com.ua/> - веб-сайт Журналу «Аудитор України».

<http://n-auditor.com.ua/ru/> - веб-сайт Журналу «Незалежний аудитор».

<http://www.auditor-mag.ru/> - веб-сайт Журналу «Аудитор».

<http://www.nbu.gov.ua/> – Національна бібліотека України ім. В.І.Вернадського.

<http://www.nbu.gov.ua/portal/libukr.html> – Бібліотеки та науково-інформаційні центри України.

[http:// www.library.lviv.ua /](http://www.library.lviv.ua/) – Львівська національна наукова бібліотека України ім. В. Стефаника.

сайт Органу суспільного нагляду за аудиторською діяльністю:

<https://www.apu.com.ua/>

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ТА РЕКОМЕНДОВАНИХ ДЖЕРЕЛ

Нормативна література

1. Господарський кодекс України від 16.01.2003 р. № 436-IV (зі змінами) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.rada.kiev.ua>.
2. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://buhgalter911.com/normativnaya-baza/instr-plan-rah/plan-rah/instrukciya-pro-zastosuvannya1021038.html>
3. Закон України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» від 21 грудня 2017 р. № 2258 – VIII.
4. Закон України «Про державну контрольно-ревізійну службу в Україні» [Електронний ресурс]. Режим доступу: <http://www.zakon.rada.gov.ua>
5. Закон України «Про державну податкову службу в Україні» від 16.02.05 р. № 2322 // Податки і бухгалтерський облік. – 2005. - № 22. – С. 6-31.
6. Методичні рекомендації з рейтингування аудиторських фірм України. Затверджені рішенням Аудиторської палати України від 26.10.2006 р. № 167/5 [Електронний ресурс]. Режим доступу: <http://www.liga.kiev.ua>.
7. Методичні рекомендації щодо підготовки аудиторського висновку при перевірці відкритих акціонерних товариств та підприємств-емітентів облігацій (крім комерційних банків). Схвалено протоколом засідання Аудиторської палати України від 23.02.2001 р. № 99 [Електронний ресурс]. Режим доступу: <http://www.liga.kiev.ua>.
8. Методичні рекомендації щодо формату аудиторського висновку за наслідками проведення аудиту річної фінансової звітності ломбарду та звітності фінансової компанії за рік. Затверджено розпорядженням Державної комісії з регулювання ринків фінансових послуг України від 19.10.2006 р. № 6337 [Електронний ресурс]. Режим доступу: <http://www.liga.kiev.ua>.
9. Міжнародні стандарти аудиту, надання впевненості та етики: Видання 2006 року / Пер. з англ. мови О. В. Селезньова, О. Л. Ольховікової, О. В. Гик, Т. Ц. Шарашидзе, Л. Й. Юрківської, С. О. Куликова.- К.: ТО В «ІАМЦ АУ «СТАТУС», 2006.- 1152 с.
10. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг : видання 2010 року, частина 1 / Пер. з англ. : Ольховікова О.Л., Селезньов О.В., Зеніна О.О., Гик О.В. Біндер С.Г.
11. Податковий кодекс України від 02.12. 2010 р. № 2755-VI.

12. Положення (стандарти) бухгалтерського обліку [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://buhgalter911.com/normativnaya-baza/instr-plan-rah/standartuhgalterskogo/>.

13. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://buhgalter911.com/normativnaya-baza/instr-plan-rah/planrah/plan-schetov-buhgalterskogo-1021043.html>.

14. Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань, затверджена наказом Міністерства фінансів України від 02.09.2014 р. № 879 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z1365-14>

15. Положення з національної практики контролю якості аудиторських послуг [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://apu.com.ua/files/temp/2077494523.doc>.

16. Положення про забезпечення незалежності аудитора [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://apu.com.ua/files/temp/1239983549.doc>.

17. Про порядок застосування в Україні Стандартів аудиту та етики Міжнародної федерації бухгалтерів: Рішення Аудиторської палати України від 18.04.2003 р. № 122/2.

18. Положення з національної практики контролю якості 1 “Організація аудиторськими фірмами та аудиторами системи контролю якості аудиторських послуг” (ПНПКЯ 1) затверджене рішенням АПУ від 27.09.2007 №184/4 зі змінами згідно рішення АПУ 30.06.2011 № 232/9.

19. Положення про зовнішні перевірки системи контролю якості аудиторських послуг [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://apu.com.ua/files/temp/1346610002.doc>.

20. Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні: Закон України, прийнятий Верховною Радою України 16 липня 1999 року № 996-XIV, із змінами і доповненнями// Відомості Верховної ради України. - 1999.- № 40.

21. Про застосування стандартів аудиту та етики: Рішення Аудиторської палати України від 27.02.2014 №290/7 електроні текст.дані. Режим доступу: https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/vr_07230-14#Text

22. Про застосування Міжнародних стандартів аудиту видання 2006 року: Рішення Аудиторської палати України від 30.11.2006 №168/7 електроні текст.дані. Режим доступу: https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/vr16_230-06#Text

23. Про затвердження Положення про сертифікацію аудиторів: Рішення Аудиторської палати України від 31.05.2007 №178/6 електроні текст.дані. Режим доступу:

24. Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»: Наказ МФК від 07.02.2013 № 73 електроні текст.дані. Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13#Text>

25. Про затвердження форми звітності № 1-аудит (річна) "Звіт аудиторської фірми (аудитора) про надані аудиторські послуги" та Інструкції щодо її складання: Рішення Аудиторської палати України від 28.01.2010 №210/12

26. Про Статут Аудиторської палати України: Рішення Аудиторської палати України від 18.05.2019 №1/11 електроні текст.дані. Режим доступу: https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v1_11230-19#

27. Кодекс Етики Професійних бухгалтерів / пер. з англ. за ред. С. Я. Зубілевич. – Київ : Федерація професійних бухгалтерів і аудиторів України, 2010. – 124 с.

28. Концептуальна основа контролю аудиторської діяльності в Україні [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://apu.com.ua/files-/temp/2099327807.doc>.

Основна навчальна література

1. Аудит. Основи державного, незалежного, професійного та внутрішнього аудиту / за ред. Демченко В.В., Редько О.Ю. Підручник.- К.: Центр учбової літератури, 2012. - 540 с.

2. Аудит. Навчально-методичний посібник для самостійного вивчення дисциплін / Л.В. Дікань, Н.Ф. Чечетова, Ю.О. Голуб, О.О. Вороніна; [За заг. ред. канд. екон. наук, професора Л.В. Дікань]. Х.: ВД – «ИНЖЕК», 2019. – 176 с. Укр. мова.

3. Аудит: Збірник задач та практичних ситуацій: Навч. посіб. / Г.М. Давидов, І.К. Дрозд, І.Г. Давидов та ін.; За ред. Г.М. Давидова. – 3-тє від., стер. – К.: Т-во «Знання», КОО, 2002. – 170 с.

1. Актуальні питання застосування Міжнародних стандартів аудиту, надання впевненості та етики (видання 2006 року). Навч.-метод, матеріал.- К.: ТОВ «ІАМЦ АУ «СТАТУС», - 2007.- 188 с.

2. Аренс А. Аудит: Пер. с англ. / А. Аренс, Дж. Лоббек; [Глав, редактор серии проф. Я. В. Соколов,- М.: Финансы и статистика, 2003. - 560 с.

4. Аудит: Застосування міжнародних стандартів аудиту в аудиторській практиці України: Навч. посібник.- К.: ТОВ «ІАМЦ АУ «СТАТУС», 2005. - 172 с.

5. Баранова А.О. Аудит : [навч. посібник] / А.О. Баранова. – Х.: ХДУХТ, 2017. – 246 с.

6. Білуха М.Т. Курс аудиту : підручник / Білуха М. Т. – К. : Вища школа, 2009. – 871 с.
7. Богатая Н. И. Аудит / Н. И. Богатая, Н. И. Хахонова.- Ростов-на-Дону: Феникс, 2003.- 602 с.
8. Богомоллов А. М. Внутренний аудит. / А.М. Богомоллов. - М.: Экзамен, 2000. - 192 с.
9. Бондар В.П. Концепція розвитку аудиту в Україні: теорія, методологія, організація: Монографія. / В.П. Бондар. - Житомир: ЖДТУ 2008.- 456 с.
10. Бралатан В. П. Розвиток аудиторської діяльності в Україні із запровадженням міжнародних стандартів аудиту / В. П. Бралатан, Л. Г. Михальчишина // Облік і фінанси АПК : [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://magazine.faaf.org.ua/content/view/1344/35/>.
11. Бутинець Ф.Ф. Аудит: Підручник для студентів спеціальності «Облік і аудит» вищих навчальних закладів - 3-тє вид., доп. і перероб. / Ф.Ф. Бутинець-Житомир: ПП «Рута », 2006. -512 с.
12. Бутинець Ф.Ф. Аудит: практикум [підручник для студентів спеціальності Облік і аудит]/ Ф.Ф. Бутинець – Житомир: ПП „Рута”, 2006. – 478с.
13. Величко О., Голов С., ЗубілевичС. та ін.. Регулювання у сфері бухгалтерського обліку та аудиту в ЄС та перспективи адаптації законодавства України.. - К.: „Три крапки”, 2005, 584с.
14. Верига Ю. А. Бухгалтерський облік і аудит : Термінологічний українсько-російсько-англійський словник / Ю. А. Верига. – К. : ЦУЛ, 2012. – 292 с.
15. Виноградова М. О. Аудит : [навч. посібник] / М. О. Виноградова. – К. : ЦУЛ, 2014. – 500 с.
16. Ватуля І.Д. Аудит. Практикум. Навчальний посібник / І. Д. Ватуля, Н. А. Канцедаль, О. Г. Пономаренко.- К.: Центр учбової літератури, 2007. - 304 с.
17. Гаевская Н. И. Контроль качества - залог реальной цены на аудиторские услуги / Н.И. Гаевская // Аудитор України,- 2007.- № 20. - С. 19 - 25.
18. Генова О. С. Необходимость перехода украинского аудиту на международные стандарты / О. С. Генова, Л. А. Сахно // Реформування фінансово-економічної системи: погляд у майбутнє. Матеріали XXXI міжнародної науково-практичної конференції, (Львів 1–2 листопада 2013 року) / Громадська організація «Львівська економічна фундація». У 2-х частинах –

Львів: ЛЕФ, 2013. ч. 2 – 132 с. : [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.lef.lviv.ua/files/archive/2013/11_2_2013.pdf.

19. Голов С.Ф., Костюченко В.М. Бухгалтерський облік за міжнародними стандартами: Приклади і коментарі.: Практ. посібник. - К.: Лібра, 2001.- 840с.

20. Гордієнко Н.І. Аудит, організація і методика: [навч. посіб.] /. Гордієнко Н.І., Харламова О.В., Карпенко М.Ю. - Х.: ХНАМГ, 2007.- 486с.

21. Гончарук С.М. Аудит : [навчально-методичний посібник] / Гончарук С.М., Долбнєва Д.В. – Львів : Ліга-Прес, 2015.– 338 с.

22. Гончарук С.М. Глосарій з навчальної дисципліни «Аудит» : [навч. посіб.]. / Гончарук С.М., Долбнєва Д.В. – Львів : ЛДФА, 2013. – 97с.

23. Гончарук С. М. Словник з фінансового контролю [навч. посібник] / Гончарук С. М., Долбнєва Д. В., Приймак С. В., Романів Є. М. – Львів, ЛДФА, 2014. – 187с.,

24. Гончарук С.М. Збірник завдань і виробничих ситуацій з навчальної дисципліни «Організація і методика аудиту» : [навчально-методичний посібник] / С.М. Гончарук.– Львів :ЛДФА, 2015. – 94с

25. Гончарук С.М. Аудит : [навчально-методичний посібник] / Гончарук С.М., Долбнєва Д.В. – Львів : Ліга-Прес, 2015.– 338 с.

26. Гончарук Я.А. Аудит : [навч. посібник] /. Я.А.Гончарук, В.С. Рудницький – Київ : «Знання», 2007. –272с.

27. Данилевский Ю.А., Шапигузов С.М., Ремизов Н.А., Старовойтова Е.В. Аудит: Учеб. пособие. - М.: ИД ФБК-ПРЕС.

28. Давидов Г.М. Аудит: Підручник. / Г.М. Давидов. – К.: Знання, 2004. – 511 с.

29. Деєва, Н.М. Аудит: Навч. посіб.: РМОіНУ [Текст] / Н.М. Деєва, О.І. Дедіков. – К.: ЦНЛ, 2007. – 184с.

30. Дерев'янка С. І. Основи аудиту. Навч. посібник / С. І. Дерев'янка, С. О. Олійник, Н. П. Кузик, О. М. Ганяйло.- К.: Центр учбової літератури, 2008. - 328 с.

31. Додж Р. Краткое руководство по стандартам и нормам аудита: Пер. с англ. / Р. Додж. - М.: Финансы и статистика; ЮНИТИ, 1992. - 240 с.

32. Дорош Н.І. Аудит: теорія і практика Н.І. Дорош.- К.: Знання, 2006. - 495 с.

33. Ерофеева В. А. Аудит : учебное пособие / В. А. Ерофеева, В. А. Пискунов, Т. А. Битюкова. – 2-е изд., перераб. и доп. – М., 2010. – 638 с.

34. Загородній А. Г. Аудит: теорія і практика : навчальний посібник / Загородній А. Г. – Львів : Видавництво НУ Львівська політехніка, 2003. – 395 с.

35. Загородній А.Г. Аудит: Теорія і практика: Навчальне видання / Загородній А.Г., Корягін М.В., Єлисеєв А.В. та ін. – Львів: вид-во Національний університет «Львівська політехніка», 2014. – 453 с.
36. Іванова Н.А. Організація і методика аудиту. Навч. пос. / Н.А. Іванова, О.В.Ролінський. – К.: Центр учбової літератури, 2018. – 216 с.
37. Колісник Г. М. Аудит : навч. посіб. / Г. М. Колісник., В. Є. Слюсаренко. – 2-ге вид., доп. – Ужгород : ДВНЗ «Ужгородський національний університет», 2016. – 364 с.
38. Кулаковська Л. П. Організація і методика аудиту: Навч. посіб / Л. П. Кулаковська, Ю. В. Піча.- 2-е вид.- К.: Каравела, 2005.- 560 с.
39. Кулаковська Л. П. Основи аудиту: Навч. посібник для студентів вищих закладів освіти / Л. П. Кулаковська, Ю. В. Піча/- Львів: Новий світ, 2002.-504 с.
40. Лозовицький С. П. Аудит : навч. посіб. / С. П. Лозовицький. – Львів : «Магнолія 2006», 2011. – 466 с.
41. Международная интеграция Украинского аудита – независимость, квалификация, мониторинг: Сборник материалов Международной научно-практической конференции. Тезисы докладов. Под редакцией Кропивко М. Л. Днепропетровск 23-25 сентября 2005- Кривой Рог : Минерал, 2005-129 с.
42. Михайлова Т. П. Міжнародний облік і аудит / Михайлова Т. П. – Донецьк : ДонДУЕТ, 2006. – 78 с.
43. Монтгомери Р. Аудит. Пер. с англ. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1997. – 542 с.
44. Мултанівська Т. В. Аудит в схемах та таблицях: Навчальний посібник. – Х.: ВД «ИНЖЕК», 2011.– 400 с.
45. Немченко В. В. Аудит. (Основи державного, незалежного професійного та внутрішнього аудиту): [навч. посібник] / Редько О. Ю. – К.: “Центр учбової літератури”, 2012. – 852 с.
46. Никонович М. О. Аудит : підручник / М. О. Никонович, К. О. Редько; за ред. Є. В. Мниха. – К. : Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2014. – 748 с.
47. Огійчук М.Ф. Аудит: організація і методика: Навч. посібник / М.Ф. Огійчук, І.Т. Новіков, І.І. Нагулін. – К.: Алерта, 2010. – 584 с.
48. Організація і методика аудиту підприємницької діяльності: навчально-методичний посібник. – Херсон : Олді-плюс, 2002. – 267 с.
49. Понікаров В. Д., Серікова Т. М. Аудит: Навч. посібник. – Харків.: ВД «ИНЖЕК», 2006. – 224 с.
50. Панкова С. В. Международные стандарты аудита: Учеб. пособие. – М.: Экономистъ, 2005. – 158 с.

51. Пилипенко І. І. Стандарти аудиту та етики : навч. посіб. / І. І. Пилипенко, О. Ю. Редько. – К. : ДП Інформаційно-аналітичне агентство, 2007. – 277с.
52. Пшенична А.Ж. Аудит: [навч. посібник] / Пшенична А.Ж. – К.: «Центр учбової літератури», 2018. – 320.
53. Петрик Е. Аудит. Методологія і організація. - К.,2003.- 260с.
54. Петрик О. А., Фенченко М. Т. Аудит у зарубіжних країнах: Навч.-метод. посібник для самост. вивч. дисц. / за заг. ред. О. А. Петрик. – К.: КНЕУ, 2002. – 168 с.
55. Подольский В.И. Аудит: Учебник для вузов.-М.: ЮНИТИДАНА, 2000-655 с.
56. Ришар Ж. Аудит и анализ хозяйственной деятельности предприятия: Пер. с франц. /Под Ред. Л.П.Белых.- М.:Аудит,ЮНИТИ, 1997.- 375с. 51.
57. Робертсон ДЖ. Аудит: Пер. с англ.- М.: КРМГ Аудиторская фірма Контакт, 1993,- 496с.
58. Рядська В.В. Аудит: [навч. посібник] / В.В. Рядська, Я.В. Петраков. - К.: «Центр учбової літератури», 2018. – 416 с.
59. Савченко В. Я. Аудит: Навч. посібник / В.Я. Савченко.- К.: КНЕУ, 2005.- 322 с.
60. Сопко В. В. Організація і методика проведення аудиту : навчально-практичний посібник / В. В. Сопко, Н. І. Верхоглядова, В. П. Шило, С. Б. Ільїна. – К. : ВД Професіонал, 2006. – 342 с.
61. Стасишен М. С. Основи аудиту (в схемах, графіках і таблицях): Навч. посібник / М. С. Стасишен, Ю. В. Піча/- К.: Каравела, 2007.- 192 с.
62. Суха, О.Р. Аудит: Навч. посіб.: РМОіНУ [Текст]. – Львів: Новий світ2000, 2009. – 284 с.
63. Труш В.Є. Організація і методика аудиту підприємницької діяльності. Навч.-метод. посібник / В.Є. Труш, Т.А. Каліфська, Т.А. Алексєєва, І.О. Дмитрієнко.; За ред..проф. В.Є. Труша. – Херсон, Олді-плюс, 2001. -128 с.
64. Чернелевський Л. М. Аудит: теорія і практика: Навч. посібник / Л. М. Чернелевський, Н. І. Беренда - К.: «Хай-ТекПрес», 2008.- 560 с.
65. Усач Б.Ф. Аудит: Навч. посіб. / Б.Ф. Усач. – К.: Знання-Прес, 2002. – 223 с.
66. Харламова О. В. Конспект лекцій у схемах з курсу «Аудит» (для студентів 3 курсу денної і 4 курсу заочної форм навчання спеціальностей 6.050100 – «Економіка підприємств», «Облік і аудит» напряму 0501 – «Економіка і підприємництво» і 6.050200 – «Менеджмент організацій»

напряму 0502 – «Менеджмент»). /Авт. Харламова О. В. – Харків : ХНАМГ, 2008. – 54 с.

67. Хомяк Н. В. Впровадження міжнародних стандартів аудиту в розвиток системи економічного контролю України / Хомяк Н. В. // Кримський економічний вісник. – № 1 (02). – 2013 : [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.economics.crimea.ua/files/journal/01_02_13_3ch.pdf.

68. Шеремет А. Д. Аудит: Учебник / А. Д. Шеремет, В. П. Суйц -5-е изд., перераб. и доп.- М.: ИНФРА-М, 2005.- 448 с.

ДОДАТКИ

ДОГОВІР АУДИТУ ЗВІТНОСТІ

м. _____

_____ р.

Суб'єкт аудиторської діяльності в Україні, незалежна аудиторська фірма _____ (свідоцтво про внесення до Реєстру аудиторських фірм та практикуючих аудиторів Аудиторської палати України _____ від _____) надалі по тексту - Виконавець, в особі _____, діючого на підставі _____ та

Суб'єкт підприємницької діяльності в Україні _____ в особі _____ діючого на підставі _____, надалі Замовник з другої сторони, відповідно до чинного законодавства України уклали цей договір про наступне.

1. ПРЕДМЕТ ДОГОВОРУ

1.1 Замовник доручає а Виконавець бере на себе зобов'язання здійснити аудиторську перевірку фінансової звітності Замовника у відповідності до вимог чинного законодавства України.

1.2 Аудиторська перевірка охоплює діяльність Замовника, результати якої відображені у його звітності, за період з _____ по _____.

1.3 Початок робіт _____ закінчення _____.

1.4 Мета аудиту - висловлення незалежної професійної думки у формі аудиторського висновку стосовно відповідності фінансової звітності Замовника вимогам чинного законодавства, прийнятій обліковій політиці, адекватності відображення результатів господарювання за відповідний період.

1.5 Масштаб аудиту - перевірка буде здійснюватися шляхом застосування процедур отримання достатніх аудиторських свідчень за національними (та міжнародними стандартами аудиту) в повному обсязі, необхідному для формування аудиторського висновку (незалежної професійної думки). Надана Замовником інформація а також отримані в ході перевірки дані будуть тестуватися на наявність та одночасно на відсутність суттєвих (матеріальних) розбіжностей між показниками звітності та даними бухгалтерського обліку Замовника.

2. ЗОБОВ'ЯЗАННЯ СТОРІН

2.1. Виконавець в ході перевірки та по її результатам зобов'язаний:

дотримуватися вимог чинного законодавства України, Національних (або Міжнародних) нормативів аудиту, Кодексу професійної етики аудитора України;

уникати прилюдної оцінки дій посадових осіб Замовника або його персоналу, власників (учасників) та не використовувати ім'я Замовника і закриті за його рішенням дані в засобах масової інформації;

зберігати комерційну таємницю відносно отриманої в ході перевірки інформації;

не вступати в комерційні відносини з клієнтами Замовника;

дотримуватися доброзичливості і нейтральності до персоналу Замовника та до його діяльності в цілому;

повідомляти керівництво Замовника про суттєві невідповідності (відхилення) безпосередньо після їх виявлення та ідентифікації в ході перевірки;

не отримувати від Замовника його продукцію, роботи або послуги до та в ході аудиторської перевірки.

2.2. Замовник в ході перевірки та по її результатам зобов'язаний:

забезпечити Виконавцю доступ до будь-якої інформації, потрібної останньому для виконання робіт за цим договором;

сприяти отриманню в разі потреби інформації в будь-яких третіх осіб;

своєчасно та у будь-якому обсязі надавати Виконавцю усі необхідні йому для перевірки дані, реєстри обліку, звітність, адміністративні та інші документи;

не втручатися в методику перевірки, організацію роботи персоналу Виконавця та відмовитись від тиску на Виконавця з метою зміни його професійної думки;

своєчасно прийняти та сплатити роботу Виконавця по цьому договору у відповідності з його умовами.

3. ПОРЯДОК ЗДАЧІ І ПРИЙОМУ РЕЗУЛЬТАТІВ РОБІТ

3.1 Результатом робіт по цьому Договору сторони визначають незалежне професійне судження Виконавця про відповідності звітності Замовника вимогам облікової політики, та вимогам чинного законодавства з питань бухгалтерського обліку та фінансової звітності.

3.2 Результат робіт за цим Договором приймається Замовником у формі аудиторського висновку незалежно від його виду (позитивне, умовно-позитивне, негативне, відмова від видачі висновку) у друкованому вигляді складеному у відповідності до вимог Національних нормативів аудиту (або інших вимог спеціальних органів, наприклад ДКЦПФРУ, НБУ тощо).

3.3 В ході робіт та по їх завершенню Виконавець знайомить Замовника з попередніми результатами перевірки (попередні висновки). Попередні висновки є неофіційними. Вони можуть обговорюватися Замовником та Виконавцем за залученням третіх осіб. По закінченню терміну дії договору (або раніше) Виконавець у 3-денний термін надає Замовнику офіційний текст аудиторського заключення (висновку) скріплений печаткою Виконавця. Заключення (висновок) передається у друкованому виді в одному екземплярі. Другий екземпляр зберігається у Виконавця на протязі 3 років.

3.4. Аудиторська гарантія. Під аудиторською гарантією сторони розуміють надійність суджень (незалежної професійної думки) Виконавця з предмету цього договору для Замовника та третіх осіб. Абсолютна аудиторська гарантія згідно Національних нормативів аудиту не надається.

3.5. В разі незгоди Замовника з видом висновку або його окремим положеннями, суперечки з цього приводу вирішуються в судовому порядку. При цьому Замовник зобов'язаний повідомити письмово Виконавця про незгоду з висновком.

4. ВАРТІСТЬ РОБІТ ТА ПОРЯДОК РОЗРАХУНКІВ

4.1. За виконання робіт за цим договором Замовник сплачує Виконавцю винагороду у розмірі _____ гривень з ПДВ, ПДВ грн.

4.2. Оплата здійснюється виключно у національній валюті України та в безготівковій формі.

4.3. Замовник авансує виконавця у розмірі _____ % вартості робіт за цим договором на протязі 3-х днів з дати підписання договору.

4.4. Оплата роботи Виконавця здійснюється Замовником незалежно від характеру аудиторського висновку (позитивний, умовно-позитивний, негативний. Відмова від висновку) у відповідності до умов п. 2.1-2.2 цього договору.

5. ПРАВА СТОРІН

5.1. Кожна з сторін цього договору має право припинити його дію. Для цього одна з сторін повинна письмово сповістити іншу про наміри припинити роботи за цим договором з обґрунтованим поясненням свого рішення. При цьому таке повідомлення сторона - ініціатор припинення дії договору зобов'язана здійснити повідомлення другої сторони не пізніше ніж в 3 дні після початку робіт. Якщо цей термін буде порушено, то сторона - ініціатор припинення дії договору виплачує іншій стороні договору компенсацію у розмірі _____ % від загальної вартості робіт за п. 2.1 цього договору.

5.2.1. За письмовою згодою сторони можуть припинити дію цього договору без взаємних фінансових (матеріальних) компенсацій.

6. ВІДПОВІДАЛЬНІСТЬ СТОРІН

6.1. Відповідальність Виконавця регламентується статтями 22-26, а відповідальність Замовника статтями 28-30 Закону України "Про аудиторську діяльність", іншим чинним законодавством України.

6.2 Замовник та Виконавець несуть відповідальність за дотримання своїх зобов'язань (розділ 2) викладених в цьому договорі.

6.3. За неякісне виконання взятих на себе зобов'язань по цьому договору Виконавець та Замовник несуть матеріальну відповідальність згідно вимог чинного законодавства, а суперечки між ними вирішуються в судовому порядку.

7. ІНШІ ОСОБЛИВІ УМОВИ

7.1. Замовник додатково несе відповідальність за достовірність наданої Виконавцю інформації, її повноту, точність та правильність оформлення (юридичну силу); за виявленні в ході перевірки відхилення від вимог чинного законодавства, облікової політики та методології обліку; за фінансові результати та за звітність по ним; за початкові залишки на рахунках бухгалтерського обліку та показники звітності які не перевірялися до цієї перевірки або перевірялися іншими аудиторами; за невиконання пропозицій аудиторів по усуненню виявлених невідповідностей (відхилень, помилок, тощо).

7.2 В зв'язку з сутністю перевірки та притаманних аудиту обмежень, існує імовірність і можливість того, що окремі, навіть суттєві відхилення (помилки, відмінності, тощо) можуть бути не виявлені в ході перевірки, за що у відповідності до Національних нормативів аудиту Виконавець відповідальності не несе.

8. РЕКВІЗИТИ СТОРІН

ДОГОВІР НА ВИКОНАННЯ АУДИТОРСЬКИХ РОБІТ

М. _____

_____ Р.

Товариство з обмеженою відповідальністю "Аудиторська компанія
«_____», надалі "Аудитор", в особі генерального директора
_____, діючого на підставі Статуту, з однієї сторони, та
Товариство з обмеженою відповідальністю «_____», в особі
генерального директора _____, діючого на підставі Статуту, з
іншої сторони, що далі іменуються окремо «Сторона», а разом «Сторони», уклали цей Договір про
наступнє:

1. ПРЕДМЕТ ДОГОВОРУ

- 1.1. Предметом укладеного Договору є виконання Аудитором аудиторських та супутніх робіт.
- 1.2. Зміст, обсяг, терміни виконання робіт, а також перелік звітних документів, визначаються Протоколом погодження вартості робіт, який є невід'ємною частиною цього Договору.
- 1.3. Метою виконання робіт є визначення достовірності звітності, обліку Замовника, його повноти і відповідності чинному законодавству та встановленим нормативам, надання інших супутніх аудиторських послуг.

2. ВАРТІСТЬ РОБІТ ТА ПОРЯДОК РОЗРАХУНКІВ

- 2.1. За виконані роботи Замовник проводить оплату Аудитору у відповідності до Протоколу погодження вартості робіт.
- 2.2. Загальна сума по Договору складається з усіх договірних вартостей окремих Протоколів погодження договірної вартості робіт.
- 2.3. На протязі наступного дня з моменту підписання Протоколу Замовник перераховує Аудитору аванс в розмірі, передбаченому відповідним Протоколом погодження вартості робіт.
- 2.4. Повний розрахунок по кожному з Протоколів проводиться на протязі трьох днів після завершення робіт.

3. ПОРЯДОК ЗДАЧІ ТА ПРИЙОМУ РОБІТ

- 3.1. Після завершення робіт відповідно до кожного Протоколу Аудитор надає Замовнику Акт здачі-прийому виконаних робіт з додатком комплексу документів, передбачених відповідним Протоколом погодження вартості робіт.
- 3.2. У випадку, коли виконані роботи не відповідають умовам укладеного Договору, Замовник на протязі трьох днів повинен надати аргументовану вимогу про доповнення виконаних робіт. Якщо в триденний строк Аудитор не отримує підписаний Акт або аргументовану вимогу про доповнення виконаних робіт, роботи вважаються прийнятими з виконанням всіх умов Договору.

4. ОBOB'ЯЗКИ АУДИТОРА

- 4.1. Виконувати роботи відповідно до вимог Закону України "Про аудиторську діяльність", перевіряти стан бухгалтерського обліку та звітності Замовника, їх достовірність, повноту і відповідність чинному законодавству згідно з нормативами аудиту, затвердженими Аудиторською палатою України і розробленими відповідно до міжнародних норм і стандартів аудиту.
- 4.2. При проведенні аудиторських перевірок з метою визначення достовірності фінансової звітності, обліку, його повноти та відповідності чинному законодавству та встановленим нормативам Аудитор планує та проводить роботу таким чином, щоб мати достатню впевненість у тому, що фінансова звітність Замовника не містить суттєвих перекручень.
- 4.3. Своєчасно, в строк, зазначений в кожному з Протоколів погодження вартості робіт, виконувати аудиторські роботи. У випадку, якщо під час виконання робіт Аудитор виявить проблеми, які впливають на строки виконання робіт, Аудитор повинен сповістити в письмовому вигляді про це Замовника. Характер та вартість додаткових робіт, необхідність яких викликана такими проблемами, будуть обговорюватися та узгоджуватися з Замовником до початку виконання таких додаткових робіт.

- 4.4. Інформувати Замовника про виявлені в період виконання аудиторських робіт недоліки ведення бухгалтерського обліку і звітності.
- 4.5. Зберігати в таємниці конфіденційну інформацію, пов'язану з роботою Замовника і отриману при виконанні аудиторських робіт, інформацію, що міститься в складених Аудитором документах, та відомостей, що становлять комерційну таємницю Замовника.

5. ОБОВ'ЯЗКИ ЗАМОВНИКА

- 5.1. Надавати інформацію та пояснення, необхідні Аудитору для виконання своїх обов'язків.
- 5.2. Створити Аудитору необхідні для роботи умови.
- 5.3. Відмовитися від будь-яких дій з метою впливу на думку Аудитора.
- 5.4. Прийняти виконані Аудитором роботи.
- 5.5. Провести розрахунки з Аудитором відповідно до умов цього Договору.

6. ВІДПОВІДАЛЬНІСТЬ СТОРІН

- 6.1. Аудитор гарантує відповідність законодавству висновків та рекомендацій, що надаються Аудитором при виконанні своїх обов'язків.
- 6.2. За неналежне виконання своїх зобов'язань Аудитор несе майнову та іншу відповідальність відповідно до чинного законодавства. Розмір відповідальності Аудитора в будь-якому випадку обмежується сумою, фактично отриманою по відповідному Протоколу погодження вартості робіт.
- 6.3. Аудитор не несе відповідальності за початкові залишки при виконанні перших аудиторських робіт та якщо попередні перевірки проводилися іншими аудиторськими фірмами.
- 6.4. Аудитор не несе відповідальності за невиконання або неналежне виконання робіт, якщо це пов'язане з ненаданням Замовником необхідної інформації, або наданням Замовником недостовірної інформації, або невиконанням Замовником обов'язків, передбачених цим Договором.
- 6.5. Аудитор не несе відповідальності за невиконання Замовником рекомендацій, що надаються Аудитором.
- 6.6. За прострочення оплати Замовник виплачує Аудитору пеню в розмірі подвійної облікової ставки Національного банку України за кожний день прострочення.
- 6.7. Відповідальність за порушення порядку ведення бухгалтерського та податкового обліку, своєчасність і повноту надання бухгалтерської та податкової звітності користувачам і Аудитору несе Замовник.
- 6.8. У разі, якщо за період фінансово-господарської діяльності Замовника, який був перевірений Аудитором, з боку контролюючих органів до Замовника будуть застосовані фінансові санкції у зв'язку з невірним визначенням податкових платежів, Аудитор перевіряє обґрунтованість висновків контролюючих органів для їхнього оскарження.
- 6.9. Всі спори майнового характеру між Аудитором та Замовником вирішуються в установленому порядку з дотриманням вимог Закону України "Про аудиторську діяльність".

7. ГАРАНТІЇ

- 7.1 Сторони гарантують, що:
- а) кожна Сторона повноважна укласти цей Договір;
 - б) цей Договір підписаний належно уповноваженими представниками Сторін і встановлює юридично дійсні і безумовні зобов'язання кожної з Сторін, виконання яких може бути витребуване іншою Стороною в примусовому порядку;
 - в) укладення цього Договору і виконання умов цього не призведе до порушення вимог статутних документів Сторін, а також зобов'язань Сторін, що впливають з будь-яких договорів, стороною за якими є одна зі Сторін, або з чинного законодавства України;
 - г) Сторони є юридичними особами, належно організованими, зареєстрованими і законно існуючими відповідно до законодавства України;
 - д) кожна з Сторін буде належним чином виконувати свої зобов'язання за даним Договором;
 - є) Сторони мають статус платників податку на прибуток підприємств на загальних умовах, передбачених Законом України „Про оподаткування прибутку підприємств” в редакції Закону України від 22.05.97р. №283/97-ВР.

8. ОСОБЛИВІ УМОВИ

- 8.1. Сторони звільняються від часткового або повного виконання своїх обов'язків у випадку

виникнення обставин непереборної сили (форс - мажорних обставин), передбачити які неможливо на момент підписання цього Договору та які роблять неможливим виконання його умов.

8.2. Договір може бути розірваний достроково:

8.2.1. За взаємною згодою сторін.

8.2.2. При невиконанні умов, передбачених п.п. 5.1., 5.2., 5.3. цього Договору. В цьому випадку сума оплати, проведена Замовником, поверненню не підлягає.

9. СТРОК ДІЇ ДОГОВОРУ

9.1. Строк дії укладеного Договору з _____ р. по _____ р.

9.2. Якщо за два тижні до закінчення терміну дії Договору Сторони в письмовому вигляді не виявлять своєї відмови від нього, то термін дії Договору продовжується на календарний рік.

9.3. Договір укладений у двох примірниках, які мають однакову юридичну силу. Один примірник знаходиться у Аудитора, другий у Замовника.

10. ЮРИДИЧНІ АДРЕСИ ТА БАНКІВСЬКІ РЕКВІЗИТИ СТОРІН:

ПРОТОКОЛ ПОГОДЖЕННЯ ВАРТОСТІ РОБІТ до договору на виконання аудиторських робіт

м. _____ р.

Замовник і Аудитор підтверджують, що сторонами погоджена:

1. ДОГОВІРНА ВАРТІСТЬ

Договірна вартість робіт без ПДВ: 1500 (одна тисяча п'ятсот) грн. 00 коп., ПДВ: 300 (триста) грн. 00 коп.; договірна вартість робіт з ПДВ: 1800 (одна тисяча вісімсот) грн. 00 коп.

Аванс становить 100% вартості робіт з ПДВ.

2. ЗМІСТ ТА ОБСЯГ ПОСЛУГ

Аудиторська перевірка фінансово-господарської діяльності Замовника за _____ р.

3. ЗВІТНІ ДОКУМЕНТИ

Аудиторський звіт.

4. ТЕРМІНИ НАДАННЯ ПОСЛУГ

Початок виконання робіт: _____ р.

Закінчення виконання робіт: _____ р.

Договірна вартість може бути змінена за взаємною згодою сторін шляхом підписання додаткового Протоколу. Протокол є документом для проведення взаємних розрахунків між Аудитором і Замовником.

5. ЮРИДИЧНІ АДРЕСИ ТА БАНКІВСЬКІ РЕКВІЗИТИ СТОРІН:

ПРИКЛАД
Програми
проведення внутрішнього аудиту
ДП «Придніпровський експертно-технічний центр Держпраці»

1	Напрямок аудиту:	Аудит фінансовий, аудит відповідності
2	Цілі аудиту:	Надати оцінку діяльності підприємства щодо законності та достовірності фінансової звітності, правильності ведення бухгалтерського обліку, достовірності формування доходів та витрат. Оцінка діяльності державного підприємства щодо дотримання актів законодавства, планів, процедур, контрактів, з питань стану збереження активів, інформації та управління державним майном.
3	Об'єкт внутрішнього аудиту	Документи, які регламентують діяльність підприємства, бухгалтерський облік, фінансова звітність, договори, що укладені підприємством, претензійно-позовна робота.
4	Період, що охоплюється внутрішнім аудитом	2019 рік – I півріччя 2020 року
5	Термін проведення внутрішнього аудиту	з 25 вересня по 17 жовтня 2020 року
6	Початкові обмеження щодо проведення внутрішнього аудиту (часові, географічні та інші)	- часові обмеження - з 25 вересня по 17 жовтня 2020 року; - відсутність взаємозв'язку з суб'єктами господарювання.
7	Питання, що підлягають дослідженню з урахуванням оцінки ризиків (операції, ділянки бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю установи тощо)	1. Чи існують недоліки в організації внутрішнього контролю (відсутність, невідповідність або неузгодженість установчих, внутрішніх (розпорядчих) документів, які визначають діяльність підприємства)? С. А. Іванов 2. Чи існують негативні тенденції щодо фінансового стану підприємства (зменшення ліквідності, рентабельності, фінансової стійкості та незалежності)? С. А. Іванов 3. Чи існують недоліки при укладанні та виконанні договорів підприємством (заниження вартості та обсягу робіт, безпідставне залучення співвиконавців, необґрунтовані витрати)? С. А. Іванов; Р. М. Сідоров

		4. Чи існують недоліки та прорахунки при проведенні претензійно-позовної роботи (списання або збільшення дебіторської заборгованості, залучення сторонніх організацій до проведення претензійно-позовної роботи)? Р. М. Сідоров
8	Обсяг аудиторських прийомів та процедур	Аналітичний огляд, опитування, документальна та фактична перевірка
9	Послідовність і терміни проведення внутрішнього аудиту	Вивчення документів та документальна перевірка – 5 днів, узагальнення та висновки – 11 днів.
10	Склад аудиторської групи	3 особи
11	Планові трудові витрати	48 людино-днів

Завідувач сектору
внутрішнього аудиту

І. М. Сирова