

**Міністерство освіти і науки України  
Уманський державний педагогічний університет імені Павла Тичини**

**Бержанір І.А.**

## **АУДИТ**

**Навчальний посібник для закладів вищої освіти**

**Умань  
ВПЦ «Візаві»  
2018**

УДК 336.225.674 (075.8)

A93

*Рекомендовано до друку Вченою радою Уманського державного педагогічного університету імені Павла Тичини  
(протокол № 8 від 27 лютого 2018 р.)*

**Рецензенти:**

**Євчук Людмила Анатоліївна**, доктор економічних наук, професор кафедри фінансів і кредиту Чорноморського національного університету імені Петра Могили;

**Курмаєв Петро Юрійович**, доктор економічних наук, професор кафедри фінансів, обліку та економічної безпеки Уманського державного педагогічного університету імені Павла Тичини;

**Мудрак Руслан Петрович**, доктор економічних наук, професор, завідувач кафедри економіки Уманського національного університету садівництва.

A93      Аудит : навчальний посібник / Укладач: Бержанір І.А.– Умань : ВПЦ «Візаві», 2018. – 230 с.

Пропонований навчальний посібник «Аудит» є навчально-методичним виданням, в якому пропонуються основні теоретичні та методичні особливості організації аудиторської діяльності в Україні. В ньому висвітлюються положення аудиту фінансової звітності, надання інших аудиторських послуг, оцінок системи внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту.

Розрахований на студентів, аспірантів, викладачів закладів вищої освіти, керівників підприємств, фахівців з обліку, аналізу та аудиту суб'єктів господарювання.

УДК 336.225.674 (075.8)

© Уманський державний педагогічний університет імені Павла Тичини, 2018

## ЗМІСТ

<b>ПЕРЕДМОВА</b> .....	<b>4</b>
<b>Тема 1. СУТНІСТЬ І ПРЕДМЕТ АУДИТУ</b> .....	<b>7</b>
<b>Тема 2. АУДИТОРСЬКІ ПОСЛУГИ, ЇХ ОБ'ЄКТИ І ВИДИ</b> .....	<b>13</b>
<b>Тема 3. РЕГУЛЮВАННЯ АУДИТОРСЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ТА ЇЇ ІНФОРМАЦІЙНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ</b> .....	<b>19</b>
<b>Тема 4. ПЛАНУВАННЯ АУДИТУ</b> .....	<b>26</b>
<b>Тема 5. АУДИТОРСЬКІ ДОКАЗИ ТА РОБОЧІ ДОКУМЕНТИ АУДИТОРА</b> .....	<b>36</b>
<b>Тема 6. АУДИТОРСЬКИЙ РИЗИК І ОЦІНЮВАННЯ СИСТЕМИ ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ</b> .....	<b>61</b>
<b>Тема 7. МЕТОДИ АУДИТУ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ ТА КРИТЕРІЇ ЇЇ ОЦІНЮВАННЯ</b> .....	<b>74</b>
<b>Тема 8. АУДИТ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ</b> .....	<b>93</b>
<b>Тема 9. ВНУТРІШНІЙ АУДИТ: ЙОГО СУТНІСТЬ, ОБ'ЄКТИ І СУБ'ЄКТИ</b> .....	<b>117</b>
<b>Тема 10. РЕАЛІЗАЦІЯ МАТЕРІАЛІВ ВНУТРІШНЬОГО АУДИТУ</b> .....	<b>134</b>
<b>Тема 11. ПІДСУМКОВИЙ КОНТРОЛЬ</b> .....	<b>149</b>
<b>Тема 12. РЕАЛІЗАЦІЯ МАТЕРІАЛІВ АУДИТУ</b> .....	<b>160</b>
<b>Тема 13. АУДИТОРСЬКИЙ ВИСНОВОК ТА ІНШІ ПІДСУМКОВІ ДОКУМЕНТИ</b> .....	<b>169</b>
<b>ПЛАНІ ПРАКТИЧНИХ ЗАНЯТЬ</b> .....	<b>188</b>
<b>ФОРМИ ТА ВИДИ САМОСТІЙНОЇ РОБОТИ СТУДЕНТІВ</b> .....	<b>207</b>
<b>ІНДИВІДУАЛЬНІ НАВЧАЛЬНО-ДОСЛІДНІ ЗАВДАННЯ</b> .....	<b>210</b>
<b>ПОТОЧНИЙ КОНТРОЛЬ ТА КРИТЕРІЇ ОЦІНЮВАННЯ ЗНАНЬ СТУДЕНТІВ ПІД ЧАС СКЛАДАННЯ ІСПИТУ З НАВЧАЛЬНОЇ ДИСЦИПЛІНИ «АУДИТ»</b> .....	<b>213</b>
<b>СЛОВНИК ТЕРМІНІВ</b> .....	<b>217</b>
<b>СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ</b> .....	<b>227</b>

## ПЕРЕДМОВА

В сучасних економічних умовах підприємства з різними організаційно-правовими формами і різними формами власності мають можливість самостійно організувати виробництво і реалізацію будь-якої продукції, обрати систему оплати праці, методи ведення податкового і бухгалтерського обліку та багато іншого. Але, разом з тим, держава здійснює контроль над усіма цими підприємствами. Важливе значення в такій ситуації мають фінансово-економічний контроль і обов'язкові аудиторські перевірки.

Під аудитом прийнято розуміти незалежну перевірку підприємства для забезпечення достовірності його бухгалтерської та фінансової звітності. У зв'язку з тим, що аудит як вид практичної діяльності є невід'ємною частиною ринкової економіки будь-якої держави, саме аудиторська діяльність відіграє важливу роль в системі фінансового контролю.

В умовах ринку підприємства, кредитні установи, інші господарюючі суб'єкти вступають у договірні відносини з використання майна, коштів, проведення комерційних операцій та інвестицій. Довіра в таких відносинах повинна підкріплюватися можливістю для всіх учасників угод одержувати і використовувати фінансову інформацію.

Роль аудиту в економіці настільки важлива, що без нього практично неможливо прийняти правильні рішення, які дозволять у майбутньому ефективно вести бізнес. Одним словом вчасно проведена аудиторська перевірка дозволить об'єктивно оцінити діяльність підприємства та розробити необхідний план дій для його подальшого успішного розвитку.

Наявність достовірної інформації дозволяє підвищити ефективність функціонування ринку капіталу і дає можливість оцінювати і прогнозувати наслідки різних економічних рішень. Проведення аудиторської перевірки навіть у тих випадках, коли вона не є обов'язковою, має важливе значення, адже виявлення певних помилок у фінансовій звітності дозволить керівництву вчасно усунути їх.

Усі ці причини призвели до виникнення суспільної потреби в послугах незалежних експертів, які мають відповідну підготовку, кваліфікацію, досвід і дозвіл на право надання такого роду послуг.

Таким чином, вивчення аудиту є необхідною передумовою якісної підготовки майбутніх фахівців економічного профілю. Саме тому до посібника включено теми, які висвітлюють види, об'єкти, методи, етапи, процедури та систему організації і проведення аудиту.

**Метою навчальної дисципліни «Аудит» є:** формування базових компетентностей щодо проведення аудиту і надання інших аудиторських послуг, а також розуміння проблемних аспектів розвитку аудиторської діяльності.

**Завдання:**

- засвоєння теоретичних засад функціонування аудиту як підсистеми фінансового контролю;
- опанування законодавчих актів, що регулюють аудиторську діяльність в Україні, нормативно-інструктивних документів з питань аудиту, Міжнародних стандартів контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг (МСА), Кодексу етики професійних бухгалтерів;
- набуття практичних навичок з організації, планування та проведення аудиту.

**В результаті вивчення курсу студент повинен знати:**

- сутність аудиту, його види завдання в сучасних умовах;
- систему нормативно-правового регулювання аудиторської діяльності в Україні;
- повноваження, структуру та порядок формування Аудиторської палати України;
- права, обов'язки та відповідальність аудиторів (аудиторських фірм);
- методи, прийоми та процедури аудиту;
- методи оцінки аудиторського ризику;
- порядок планування аудиту;
- сутність та види аудиторських доказів;
- особливості проведення аудиту фінансової звітності підприємства;
- порядок здійснення аудиту активів і пасивів підприємства;
- сутність, зміст та структуру аудиторського звіту;
- порядок реалізації матеріалів аудиту;
- перелік послуг, які можуть надавати аудитори (аудиторські фірми);
- сутність, об'єкти, суб'єкти, методичні прийоми та порядок реалізації матеріалів внутрішнього аудиту.

**Після вивчення дисципліни студенти повинні вміти:**

- визначати об'єкт аудиту, розраховувати рівень аудиторського ризику;
- вибирати найбільш сучасні та ефективні методи та прийоми аудиту;
- укладати договір на проведення аудиту;
- складати загальну стратегію та план аудиту;
- складати детальну програму аудиту фінансової звітності;
- збирати, узагальнювати й обробляти аудиторські докази;
- складати робочі документи аудитора.

**мати навички:** правильного складання листа-замовлення і листа-зобов'язання, договору на проведення аудиту; оцінки надійності системи внутрішнього контролю; перевірки господарських операцій, статей активів і зобов'язань; перевірки правильності складання фінансової звітності; розробки і складання робочих і підсумкових документів аудитора.

Особливістю методичного посібника є те, що автор доповнив теоретичний розділ курсу практичними матеріалами, що включають в себе матеріали до практичних занять, тематику рефератів, перелік тем для підготовки індивідуальних навчально-дослідних завдань. Різноманітні методики можуть бути використані студентами під час самостійної роботи.

Навчальний посібник можна використовувати для студентів економічних спеціальностей під час вивчення навчальної дисципліни «Аудит». Він може допомогти також у засвоєнні аудиту студентам заочної форми навчання та тим, хто цікавиться питаннями організації аудиту та аналізу господарської діяльності.

## Тема 1. СУТНІСТЬ І ПРЕДМЕТ АУДИТУ

1. Зміст і завдання аудиторського контролю.
2. Предмет і методи аудиторського контролю.
3. Об'єкти та суб'єкти аудиторського контролю.
4. Види аудиторського контролю та їх особливості.

### 1. ЗМІСТ І ЗАВДАННЯ АУДИТОРСЬКОГО КОНТРОЛЮ

Термін «аудит» походить від латинського «audio» – слухати. Економічна наука по-різному тлумачить цей термін. Класичним вважається визначення, дане відомим автором книги «Основи аудиту» Р. Адамсом, який стверджує, що *аудит може бути визначений як діяльність із здійснення необхідної суспільству послуги з метою підтвердження опублікованої звітності підприємства.*

Існує думка, що *аудит* – це процес, за допомогою якого компетентний, незалежний працівник нагромаджує і оцінює свідчення про інформацію, яка піддається кількісній оцінці і стосується специфічної господарської системи, з тим, щоб визначити і виразити у своєму висновку ступінь відповідності цієї інформації установленим стандартам (А. Аренс, Дж. Лоббек).

Вітчизняні автори Л.П. Кулаковська і Ю.В. Піча трактують «аудит» як незалежну експертизу обліку, фінансової звітності та висловлення думки аудитора щодо повноти, законності та достовірності відображених в них фінансово-господарських операцій господарюючого суб'єкта.

Відповідно до Закону України «Про аудиторську діяльність» від 22 квітня 1993 р., *аудит* – це перевірка даних бухгалтерського обліку і показників фінансової звітності суб'єкта господарювання з метою висловлення незалежної думки аудитора про її достовірність в усіх суттєвих аспектах та відповідність вимогам законів України, положень (стандартів) бухгалтерського обліку або інших правил згідно з вимогами користувачів. При цьому, суттєвою є інформація, якщо її пропуск або неправильне відображення може вплинути на економічні рішення користувачів, прийняті на основі фінансової звітності.

Слід мати на увазі, що відповідно до ст. 2 Закону України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність» вести бухгалтерський облік та надавати фінансову звітність зобов'язані всі юридичні особи, створені відповідно до законодавства України, незалежно від їх організаційно-правових форм і форм власності, а також представництва іноземних суб'єктів господарської діяльності.

При цьому користувачами фінансової звітності можуть бути:

- органи управління підприємства;
- трудовий колектив підприємства (на вимогу);

- власники (засновники) підприємства (товариства);
- органи виконавчої влади та інші користувачі відповідно до законодавства (наприклад, органам державної статистики).

Згідно з діючим законодавством, аудит можуть здійснювати аудитори чи аудиторські фірми, які уповноважені суб'єктами господарювання.

Проведення аудиту можливе у двох випадках:

- 1) за бажанням суб'єкта господарювання;
- 2) на вимогу діючого законодавства.

Відповідно до норм діючого законодавства **основними завданнями аудиту** є такі:

- перевірка фінансової звітності, розрахунків, декларацій та інших документів для встановлення їх достовірності і відповідності здійснених господарських і фінансових операцій чинному законодавству;
- виявлення і попередження (профілактика) порушень у фінансово-господарській діяльності підприємств; / перевірка реальності визначення фінансових результатів;
- оцінка ефективності внутрішнього контролю;
- надання консультаційних послуг з питань обліку, аналізу,
- права, менеджменту, маркетингу, фінансів тощо.

Згідно зі ст. 8 Закону України «Про аудиторську діяльність», **проведення аудиту є обов'язковим для:**

1) підтвердження достовірності та повноти річної фінансової звітності та консолідованої фінансової звітності відкритих акціонерних товариств, підприємств-емітентів облігацій, професійних учасників ринку цінних паперів, фінансових установ та інших суб'єктів господарювання, звітність яких відповідно до законодавства України підлягає офіційному оприлюдненню, за винятком установ і організацій, що повністю утримуються за рахунок державного бюджету;

2) перевірки фінансового стану засновників банків, підприємств з іноземними інвестиціями, відкритих акціонерних товариств (крім фізичних осіб), страхових і холдингових компаній, інститутів спільного інвестування, довірчих товариств та інших фінансових посередників;

3) емітентів цінних паперів при отриманні ліцензії на здійснення професійної діяльності на ринку цінних паперів.

Крім проведення аудиту, аудитори і аудиторські фірми надають інші послуги, пов'язані з їх професійною діяльністю. Зокрема, рішенням Аудиторської палати України від 27 вересня 2007 р. № 182/5 затверджено перелік послуг, що можуть бути надані аудиторами.



Такими послугами можуть бути: ведення і відновлення бухгалтерського обліку; консультації з питань бухгалтерського обліку і фінансової звітності; експертиза й оцінка стану фінансово-господарської діяльності та інші види економіко-правового забезпечення господарської діяльності.

## 2. ПРЕДМЕТ І МЕТОДИ АУДИТОРСЬКОГО КОНТРОЛЮ

Аудит як вид діяльності має свій предмет, метод, за допомогою якого вивчає предмет та об'єкт.

*Предметом аудиту* є стан економічних, організаційних, інформаційних та інших характеристик системи, що знаходяться в сфері аудиторської оцінки.

Метод, у свою чергу, це шлях пізнання, дослідження. Тому метод будь-якої науки свідчить про те, яким чином, із застосування яких прийомів і процедур вивчається предмет і досліджуються його об'єкти.

**Методи аудиту** можливо розподілити на дві великі групи:

- загальнонаукові методи дослідження;
- специфічні (власні, спеціальні) методичні прийоми аудиту.

Приймаючи до уваги, що перша група методів може включати велику кількість складових, виокремлюють основні **загальнонаукові методи** дослідження:

- аналіз та синтез;
- індукція та дедукція;
- аналогія та моделювання;
- абстрагування та конкретизація;
- узагальнення та порівняння;
- системний аналіз та функціонально-вартісний аналіз.

Специфікою використання загальнонаукових методів є можливість їх застосування на будь-якому етапі перевірки. Адже діяльність аудитора – це розумова діяльність, що полягає у постійному аналізі та порівнянні однієї величини чи показника, що досліджується, з іншими для встановлення об'єктивності. Наприклад, на початковому етапі дослідження звітності при проведенні аналізу її показників здійснюється низка таких логічних операцій як аналіз і синтез, абстрагування і узагальнення, аналогія тощо. Крім того, отримані в процесі дослідження результати на будь-якому з етапів перевірки вимагають певної систематизації, формування об'єктивних і повних висновків, що досягається за допомогою узагальнення.

### 3. ОБ'ЄКТИ ТА СУБ'ЄКТИ АУДИТОРСЬКОГО КОНТРОЛЮ

*Об'єктами аудиту* є окремі або взаємопов'язані економічні, організаційні та інші сторони функціонування системи, що вивчається, стан яких може бути оцінено кількісно та якісно. Так, до об'єктів аудиту відносять:

- установчі документи;
- ресурси підприємства (матеріальні, трудові);
- господарські процеси;
- економічні результати діяльності;
- організаційні форми управління;
- методи управління;
- функції управління;
- конкретні господарські засоби або джерела їх утворення (матеріали, паливо, готівка, статутний капітал тощо).

Тобто об'єкти аудиту різноманітні і багатогранні, але всі вони документально обґрунтовані даними про наявність засобів підприємства та джерел їх формування (утворення). Всі об'єкти аудиту умовно можна поділити на групи за ознаками, що зумовлюють їх класифікацію.

*Таблиця 1*

#### Класифікація об'єктів аудиту

Класифікаційні ознаки об'єкта	Групи об'єктів
Види об'єктів	– ресурси; – господарські процеси економічні результати діяльності організаційні форми управління методи управління функції управління.
Складність	– сукупні ресурси і господарські процеси, цілісність системи управління; – групи ресурсів, відносно відокремлені частини системи управління.
Відношення до сфери діяльності	– відокремлені сфери діяльності підприємства (матеріально-технічне постачання, допоміжні виробництва, обслуговування виробництва, основне виробництво тощо).
За часом здійснення операцій	– об'єкти, стан яких оцінюється в минулому часі; – об'єкти, стан яких оцінюється в теперішньому часі; – об'єкти, стан яких оцінюється в майбутньому.
Характер оцінки об'єкта	– об'єкти, які оцінюються кількісно; – об'єкти, які оцінюються якісно; – об'єкти, які оцінюються як кількісно, так і якісно.
Тривалість знаходження в полі діяльності аудитора	– об'єкти, які знаходяться в полі аудиторського впливу; – об'єкти, по яких здійснюється періодична аудиторська оцінка; – об'єкти, що потребують разової оцінки.
Вид аудиту	– об'єкти зовнішнього аудиту об'єкти внутрішнього аудиту.

#### 4. ВИДИ АУДИТОРСЬКОГО КОНТРОЛЮ ТА ЇХ ОСОБЛИВОСТІ

Процес аудиту є доволі багатограним і може відрізнятись залежно від ряду ознак (об'єкту, суб'єкту, періоду проведення, частоти, обов'язковості тощо), а тому існує декілька напрямів класифікації аудиту.

*Залежно від об'єкта аудиту виділяють:*

- 1) операційний аудит;
- 2) аудит фінансової звітності;
- 3) аудит на узгодженість.

**Операційний аудит** – це систематичний огляд діяльності підприємства (або окремих його підрозділів) з метою визначення її ефективності. Тобто метою операційного аудиту є оцінка окремих господарських процесів або операцій. Цей вид аудиту проводиться за бажанням клієнта, а його кінцевим результатом є звіт з пропозиціями.

**Аудит фінансової звітності** – це аудит достовірності показників річної фінансової звітності підприємств згідно із встановленими критеріями. Таким чином, метою аудиту фінансової звітності є визначення достовірності та повноти фінансової звітності. Аудит проводиться у момент виникнення зазначених у законодавстві обставин. За його результатами складають аудиторський висновок про достовірність і повноту річної фінансової звітності.

**Аудит на узгодженість** – це оцінка відповідності діяльності підприємства або посадової особи вимогам законодавства. Отже, здійснюється він з метою встановлення дотримання (недотримання) підприємством вимог, процедур, правил, установлених для нього. Кінцевим результатом аудиту є висновок про узгодженість показників та іншої інформації.

*Залежно від суб'єкта аудиту розрізняють:*

- зовнішній аудит;
- внутрішній аудит.

**Зовнішній аудит** – це аудит, який здійснюється сертифікованими аудиторами згідно з договором на проведення аудиту.

**Внутрішній аудит** – це аудит, який здійснюється кваліфікованими працівниками підприємства.

Відмінності між цими двома видами аудиту полягають не лише у суб'єктах здійснення перевірки. Так, завданням внутрішнього аудиту є задоволення потреб адміністрації у межах певної господарської системи. В той час як зовнішній аудит передбачає висловлення думки щодо дослідженої (перевіреної) інформації для потреб клієнта (замовника аудиту) і користувачів даної інформації.

Внутрішній аудит є незалежним від суб'єкта господарювання, що підлягає перевірці, лише організаційно, в той час як зовнішній аудит передбачає не тільки організаційну, а й матеріальну незалежність.

Внутрішній аудит здійснюється безперервно, а зовнішній аудит є періодичним і здійснюється при обов'язковому аудиті – раз на рік (три роки), при добровільному – залежно від бажань і потреб клієнта.

*Залежно від обов'язковості здійснення виділяють:*

- обов'язковий аудит (здійснюється за вимогами діючого законодавства);
- необов'язковий аудит (проводиться за ініціативою клієнта).

*За частотою здійснення аудит буває:*

- періодичний;
- неперіодичний.

**Періодичний аудит** проводиться через певний проміжок часу (наприклад, щороку), а неперіодичний здійснюється за необхідності.

*Залежно від історичних стадій розвитку аудиту розрізняють такі види аудиту:*

– **підтверджуючий аудит** полягає у перевірці і підтвердженні досліджуваної інформації, що міститься у фінансовій звітності, реєстрах обліку, первинних документах тощо.

– **системно-орієнтований аудит** – передбачає здійснення аудиторської перевірки на основі аналізу системи внутрішнього контролю.

Аудит, що базується на ризику, полягає у зосередженні уваги аудитора на сферах, де вірогідність ризику вище.

*Залежно від періоду, який досліджують виділяють:*

- 1) ретроспективний аудит;
- 2) поточний аудит;
- 3) перспективний аудит.

**Ретроспективний аудит** досліджує минулий стан об'єкта, **поточний** – вивчає теперішній стан, а **перспективний** – робить прогноз щодо майбутнього стану об'єкта аудиту.

Поряд із проведенням аудиту можливе надання **супутніх аудиту послуг**, які передбачають: оглядову перевірку, операційну перевірку та компіляцію.

**Оглядова перевірка** – це перевірка фінансової звітності без детального вивчення системи внутрішнього контролю і обліку. Оглядова перевірка не передбачає дослідження первинної документації щодо її достовірності.

**Операційна перевірка** – це перевірка, яка проводиться аудитором з конкретних питань щодо переліку яких є попередня домовленість з клієнтом.

**Компіляція** відбувається у формі трансформації бухгалтерського обліку, тобто його побудови за іншими обліковими стандартами.

## ТЕМА 2. АУДИТОРСЬКІ ПОСЛУГИ, ЇХ ОБ'ЄКТИ І ВИДИ

**1. Перелік видів аудиторських послуг та їх відображення в українському законодавстві.**

**2. Консультування в різних галузях діяльності.**

### **1. ПЕРЕЛІК ВИДІВ АУДИТОРСЬКИХ ПОСЛУГ ТА ЇХ ВІДОБРАЖЕННЯ В УКРАЇНСЬКОМУ ЗАКОНОДАВСТВІ**

Діяльність перших аудиторських фірм в Україні полягала у наданні консультацій з питань бухгалтерського обліку, оподаткування, господарського законодавства. Сьогодні інформаційно-консультаційне обслуговування підприємства охоплює широкий спектр аудиторських послуг.

Рішенням АУП від 27 вересня 2007 р. № 182/5 затверджений перелік послуг, які можуть надавати аудитори (аудиторські фірми):

*1. Завдання з надання впевненості:*

1.1. Аудит історичної фінансової інформації, зокрема фінансової звітності.

1.2. Огляд історичної фінансової інформації, зокрема фінансової звітності.

1.3. Завдання з надання впевненості, що не є аудитом чи оглядом історичної фінансової інформації:

– оцінка (перевірка) ефективності (відповідності) системи внутрішнього контролю (аудиту);

– оцінка (перевірка) ефективності (відповідності) використання виробничих потужностей;

– оцінка (перевірка) ефективності (відповідності) функціонування системи управління;

– оцінка (перевірка) ефективності (відповідності) системи матеріального стимулювання та оплати праці персоналу;

– оцінка (перевірка) ефективності (відповідності) систем управління персоналом;

– оцінка (перевірка) ефективності (відповідності) інформаційних систем (технологій);

– оцінка (перевірка) ефективності систем інформаційної безпеки діяльності підприємств;

– оцінка (перевірка) ефективності (відповідності) систем корпоративного управління;

– оцінка відповідності діяльності підприємства вимогам законодавства (податкового, митного, господарського);

– оцінка (перевірка) відповідності управлінських рішень або окремих господарських операцій вимогам законодавства;

- економічні експертизи (у тому числі судова за наявності відповідної атестації судового експерта);
- оцінка вартості активів (у тому числі незалежна за наявності кваліфікаційного свідоцтва оцінювача);
- оцінка (тестування) надійності системи бухгалтерського обліку;
- оцінка (тестування) відповідності рівня професійних знань персоналу, задіяного у фінансово-господарській діяльності;
- здійснення на замовлення розрахунків (економічний, фінансовий, стратегічний та інші види аналізу) для оцінки стану та результатів господарської діяльності;
- перевірка прогнозованої фінансової інформації;
- інші завдання, які виконуються як завдання з надання впевненості.

2. *Супутні послуги*, визначені Міжнародними стандартами супутніх послуг:

2.1. Завдання з виконання погоджених процедур стосовно фінансової інформації.

2.2. Завдання з підготовки фінансової інформації.

3. *Інші послуги, пов'язані з професійною діяльністю аудиторів* (аудиторських фірм), визначені Законом України «Про аудиторську діяльність»:

3.1. Ведення бухгалтерського обліку.

3.2. Складання фінансових звітів.

3.3. Відновлення бухгалтерського обліку.

3.4. Консультації з питань бухгалтерського обліку та фінансової звітності:

– обрання облікової політики;

– встановлення та дотримання методології бухгалтерського обліку;

– організація бухгалтерського обліку;

– консолідація фінансової звітності;

– трансформація звітності за іншою, ніж та, яка застосовувалась, концептуальною основою;

– інші види консультацій з питань обліку та звітності.

3.5. Консультації з питань системи внутрішнього контролю.

3.6. Консультації з питань оподаткування, у тому числі з організації податкового обліку та податкової звітності.

3.7. Складання податкових декларацій та звітів.

3.8. Консультації з питань застосування інформаційних технологій.

3.9. Консультації з інших питань управління та ведення бізнесу:

– правове забезпечення прийняття (або результатів прийняття) управлінських рішень щодо зміни форм власності, форм господарювання, функцій власності, легітимності окремих господарських операцій тощо;

– організаційне забезпечення управління – структуризація, реструктуризація, перебудова, розробка нової системи обліку, внутрішнього контролю, внутрішнього аудиту, управління в цілому, розробка внутрішніх інструкцій для посадових осіб, внутрішніх стандартів корпоративного управління тощо;

– інформаційного забезпечення управління – консультування з питань вибору програмних продуктів або технічної бази з автоматизації обліку та внутрішнього контролю (аудиту), розробка схем документообігу, форм внутрішніх документів і напрямів інформаційних потоків у системі управління; проведення тренінгів, семінарів з питань обліку, оподаткування, правового забезпечення та організації управління, безпеки бізнесу тощо;

– управління грошовими потоками, інвестиційною політикою.

3.10. Розробка для замовника документів, необхідних для легалізації, організації та здійснення господарської діяльності (статути, накази, внутрішні норми та правила, посадові інструкції, документи системи стимулювання персоналу тощо).

3.11. Проведення професійних тренінгів для бухгалтерів та керівників з питань, що належать до професійної компетенції аудиторів.

3.12. Представлення інтересів замовника з питань обліку, аудиту, оподаткування в державних органах, організаціях або в суді.

3.13. Інші види аудиторських послуг, надання яких не суперечить стандартам аудиторської діяльності, Кодексу професійної етики аудитора та які не заборонені чинним законодавством України, рішеннями Аудиторської палати України.

*4. Організаційне та методичне забезпечення аудиту:*

4.1. Розробка і видання методичних матеріалів (вказівок, рекомендацій, практичних посібників, внутрішніх стандартів, програмного забезпечення тощо).

4.2. Проведення професійних тренінгів для практикуючих аудиторів.

4.3. Здійснення заходів з контролю якості аудиторських послуг.

*Процес консультування являє собою спільну діяльність консультанта та клієнта з метою вирішення певного завдання та здійснення бажаних змін організації-клієнта.*

Процес консультування охоплює два однаково важливих аспекти консультаційного процесу: роботу, для якої був запрошений консультант, і взаємовідносини між консультантом і клієнтом.

Найкраще коли обидві сторони по закінченню роботи будуть задоволені відносинами. Аудиторська діяльність - це підприємницька діяльність, тому аудитору слід пам'ятати, що відмінно закінчене завдання залишає відкриті двері для подальшої спільної праці.

Завершальним етапом консультативного процесу є оцінка. Без неї неможливо встановити, чи виконані поставлені завдання і, чи виправдовують отримані результати витрачені на них кошти. При консультуванні оцінюють перед усім два основних аспекти завдань: переваги, отримані клієнтом, і процес консультування. Звичайні консультативні завдання породжують три види переваг: нові здібності, які виражаються через придбання нових вмінь і навичок; нові системи і форми поведінки (нові інформаційні системи, системи маркетингу, організація семінарів і т.д.); нова ступінь ефективності роботи, яка викликає відповідні зміни в економічних, фінансових, соціальних та інших показниках.

При оцінці процесу консультування слід з'ясувати: як виконаний план завдання, чи був він реальним і чи досягнута його мета; чи забезпечувалися достатня кількість і якість засобів для виконання завдання; чи використовувався надійний стиль консультування і чи відповідав він можливостям клієнта та завданню, яке виконується. Для оцінки можуть використовуватись опитування, бесіди та обговорення при зустрічах. Оцінки доцільно надавати у вигляді короткого звіту, який може стати частиною підсумкового звіту по виконанню завдання.

Робота оформляється підсумковим звітом, який складається в довільній формі. Крім загального огляду виконаної роботи, підсумковий звіт повинен вказувати на реальні переваги, отримані в результаті змін, давати клієнту рекомендації щодо того, що потрібно зробити і чого слід уникати в майбутньому.

## **2. КОНСУЛЬТУВАННЯ В РІЗНИХ ГАЛУЗЯХ ДІЯЛЬНОСТІ**

Консультування результатів роботи будь-якої організації галузі фінансів аналізуються, перш за все, через фінансові показники У зв'язку з цим підприємства потребують допомоги в питаннях, що стосуються правильності проведення різних розрахунків, застосування коефіцієнтів. *Під час аналізу фінансового стану підприємства застосовуються такі коефіцієнти:*

- коефіцієнти, котрі стосуються ліквідності, тобто спроможності організації оплачувати рахунки, коли настає строк платежу;
- коефіцієнти, котрі стосуються ефективності управління, котрі розраховуються через цифри обороту;
- коефіцієнти, котрі відображають структуру капіталу: відносне співвідношення між позиковим і власним капіталом;
- коефіцієнти, які визначають рентабельність: відношення прибутку до загальної вартості майна, прибутку або до власного капіталу тощо.



З точки зору управління оборотним капіталом консультант застосовує підхід, що ґрунтується на аналізі руху готівки. При цьому він шукає шляхи скорочення виробничо-комерційного циклу і збереження готівки.

Важливим моментом є визначення консультантом ефективної структури капіталу, тому що вона впливає на довгострокові фінансові рішення. З цією метою аналізується поточна структура та співвідношення позикового та власного капіталу, очікуване надходження та використання готівкових грошей протягом декількох років. На підставі аналізу вносяться пропозиції щодо пошуку нових власних джерел або додаткових позикових коштів, з'ясовується вид цінних паперів, які будуть випущені і час їх реалізації.

*Одне із завдань консультанта визначити платоспроможність організації, тобто її здібність здійснювати всі платежі за процентами і погашення боргу до закінчення строків платежу.*

Консультанти з фінансових питань можуть активно брати участь в розробці раціональних кошторисів, які включають: планування прибутку; розробку капіталовкладень; витрат на заробітну плату і т.д.

До об'єктів консультування відноситься і прогнозування наслідків інфляції під час складання планів і бюджетів (кошторисів). Консультанти для своїх клієнтів можуть надавати такі послуги:

- розробляти, на підставі аналізу сукупної грошової маси, прогнози рівня інфляції;
- включати інфляційні прогнози в систему стратегічного планування організації;
- переглядати методи управління оборотним капіталом;
- встановлювати тісний взаємозв'язок між рівнем інфляції та змінами вартості валюти на зарубіжних валютних ринках.

**Консультування малих підприємств.** Малі підприємства використовують консультації аудиторів в основному для вирішення конкретних оперативних проблем:

- консультації за всіма аспектами управління, організації праці та розробки проектів щодо випуску продукції;
- консультації із встановлення цін, ведення бухгалтерського обліку та фінансового планування;
- консультації в галузі маркетингу;
- консультації щодо підготовки документів для отримання позики;
- роз'яснення законів та нормативних актів, включаючи податкове законодавство;
- з організації контролю якості та стандартизації;

– використання комп'ютерних програм і комп'ютерів. Допомога консультантів із роботи з ПК.

Велика потреба на ринку консультаційних послуг у розробці пакетів програм, виборі і застосуванні сучасних персональних комп'ютерів.

Консультанти допомагають впроваджувати нові системи, розробляти програми для навчання службовців, розробляти і здійснювати політику заохочення новаторства, використовувати техніку для зниження трудомісткості праці. Поряд з розробкою систем консультанти здійснюють навчання персоналу.

## ТЕМА 3. РЕГУЛЮВАННЯ АУДИТОРСЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ТА ЇЇ ІНФОРМАЦІЙНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ

1. Організація управління аудитом в Україні.
2. Аудиторські фірми та порядок їх створення.
3. Сертифікація аудиторів.
4. Права, обов'язки, відповідальність аудиторів та аудиторських фірм.

### 1. ОРГАНІЗАЦІЯ УПРАВЛІННЯ АУДИТОМ В УКРАЇНІ

Згідно зі ст. 3 Закону України «Про аудиторську діяльність», *аудиторська діяльність* – це підприємницька діяльність, яка включає в себе організаційне і методичне забезпечення аудиту, практичне виконання аудиторських перевірок (аудит) та надання інших аудиторських послуг.

Аудиторська діяльність може здійснюватись у трьох напрямках:

- 1) проведення аудиту;
- 2) організаційне і методичне забезпечення аудиту;
- 3) надання інших аудиторських послуг.

*Перелік послуг, які можуть надаватись аудиторами (аудиторськими фірмами), визначається аудиторською палатою України і має такі складові:*

1. Завдання для надання впевненості: аудит історичної фінансової інформації, зокрема фінансової звітності; огляд історичної фінансової інформації, зокрема фінансової звітності; завдання з надання впевненості, що не є аудитом чи оглядом історичної фінансової інформації.

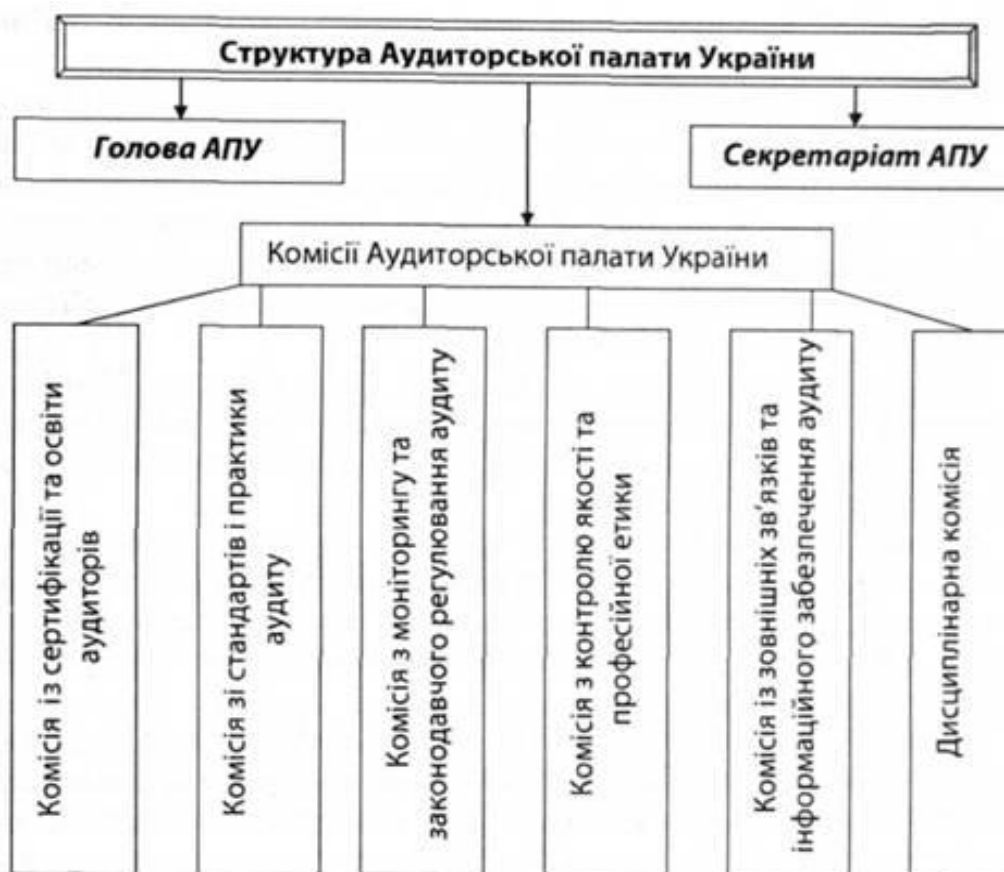
2. Супутні послуги, визначені Міжнародними стандартами супутніх послуг: завдання з виконання погоджених процедур стосовно фінансової інформації; завдання з підготовки фінансової інформації.

3. Інші послуги, пов'язані з професійною діяльністю аудиторів (аудиторських фірм), визначені Законом України «Про аудиторську діяльність»: ведення бухгалтерського обліку; складання фінансових звітів; відновлення бухгалтерського обліку; консультації з питань бухгалтерського обліку та фінансової звітності; консультації з питань системи внутрішнього контролю; консультації з питань оподаткування; складання податкових декларацій та звітів; консультації з питань застосування інформаційних технологій; консультації з інших питань управління та ведення бізнесу; розробка для замовника документів, необхідних для легалізації, організації та здійснення господарської діяльності (статути, накази, внутрішні норми та правила, посадові інструкції, документи системи стимулювання персоналу тощо); проведення професійних тренінгів для бухгалтерів та керівників з питань, що належать до професійної

компетенції аудиторів; представлення інтересів замовника з питань обліку, аудиту, оподаткування в державних органах, організаціях або в суді; інші види аудиторських послуг, надання яких не суперечить чинному законодавству України.

4. Організаційне та методичне забезпечення аудиту: розробка і видання методичних матеріалів (вказівок, рекомендацій, практичних посібників, внутрішніх стандартів, програмного забезпечення тощо); проведення професійних тренінгів для практикуючих аудиторів; здійснення заходів контролю якості аудиторських послуг.

Відповідно до Закону України «Про аудиторську діяльність» організацію управління аудитом в Україні очолює *Аудиторська палата України (АПУ)*, яка є незалежним самостійним органом, створеним з метою сприяння розвитку, вдосконалення та уніфікації аудиторської справи в Україні (рис. 1).



**Рис. 1. Структура Аудиторської палати України**

АПУ функціонує на засадах самоврядування, є юридичною особою, яка діє як неприбуткова організація. Формується Аудиторська палата України на паритетних засадах шляхом делегування до її складу 10-ти аудиторів та 10-ти представників державних органів (по одній особі від Міністерства фінансів, Міністерства юстиції, Міністерства економіки, Державної податкової адміністрації, Національного банку України, Державного комітету статистики,

Державної комісії з цінних паперів і фондового ринку. Державної комісії з регулювання ринків фінансових послуг України, Рахункової палати, Головного контрольно-ревізійного управління). Таким чином, загальна кількість членів Аудиторської палати України становить 20 осіб.

***Основними повноваженнями АПУ є:***

- сертифікація осіб, які мають намір займатися аудиторською діяльністю;
- затвердження стандартів аудиту;
- затвердження програм підготовки аудиторів та за погодженням з Національним банком України програми підготовки аудиторів, які здійснюють аудит банків;
- ведення Реєстру аудиторських фірм та аудиторів;
- здійснення контролю за дотриманням аудиторськими фірмами та аудиторами вимог Закону України «Про аудиторську діяльність», стандартів аудиту, норм професійної етики аудиторів тощо;
- забезпечення незалежності аудиторів при проведенні ними аудиторських перевірок та організації контролю за якістю аудиторських послуг;
- регулювання взаємовідносин між аудиторами (аудиторськими фірмами) в процесі здійснення аудиторської діяльності та в разі необхідності застосування до них стягнення;
- інші повноваження передбачені Законом України «Про аудиторську діяльність» і Статутом АПУ. Щорічно АПУ отримує від аудиторських фірм та аудиторів звіти про виконані роботи, складені за типовою формою № 1-аудит, здійснює їх аналіз та подає до Кабінету Міністрів України інформацію про стан аудиторської діяльності в Україні.

Аудиторська палата України може створювати на території України регіональні відділення, повноваження яких визначено нею.

На сьогодні в Україні діють 15 регіональних відділень АПУ.

Термін повноваження членів АПУ становить п'ять років. При цьому, одна й та ж особа не може бути делегована більше, ніж два терміни підряд. Члени АПУ, крім голови, виконують свої обов'язки на громадських засадах.

Джерелами фінансування Аудиторської палати України є плата за проведення сертифікації аудиторів, плата за включення до Реєстру аудиторських фірм і аудиторів, добровільні внески аудиторських фірм і аудиторів України та інші джерела, не заборонені законодавством.

Ведення поточних справ Аудиторської палати України здійснює Секретаріат АПУ.

## 2. АУДИТОРСЬКІ ФІРМИ ТА ПОРЯДОК ЇХ СТВОРЕННЯ

*Аудиторська фірма* – це юридична особа, створена відповідно до законодавства з питань діяльності господарських товариств, яка має право вести виключно аудиторську діяльність. Аудиторські фірми можуть створюватися у будь-яких організаційно-правових формах, за винятком відкритих акціонерних товариств.

Загальна частка засновників (учасників, акціонерів) аудиторської фірми, які не є аудиторами, у статутному капіталі не може перевищувати 30 %. Аудиторській фірмі дозволяється вести аудиторську діяльність лише за умови, що в ній працює хоча б один аудитор, та після включення її до Національного реєстру аудиторів та аудиторських фірм. Керівником аудиторської фірми може бути тільки аудитор.

У новій редакції Закону України «Про внесення змін до Закону України «Про аудиторську діяльність» *аудиторська фірма* визначається як юридична особа, котра має право на ведення виключно аудиторської діяльності та внесена до Національного реєстру аудиторів та аудиторських фірм.

*Аудиторські фірми здебільшого надають такі види послуг:*

- підтверджують достовірність та повноту річного балансу і звітності фондів, бірж, банків, компаній, підприємств, кооперативів, товариств та інших суб'єктів господарювання незалежно від форми власності та виду діяльності;

- перевіряють й аналізують фінансовий стан підприємств з різними формами власності, у тому числі з іноземними інвестиціями; холдингових і страхових компаній, інвестиційних фондів, довірчих товариств та інших фінансових посередників;

- перевіряють емітентів цінних паперів під час реєстрації емісії у Міністерстві фінансів України;

- оцінюють майно державних підприємств у разі здавання в оренду цілісних майнових комплексів, приватизації, корпоратизації та інших змін форм власності;

- готують висновок при порушенні питання про визнання підприємства неплатоспроможним або банкрутом;

- готують аудиторський висновок у разі ліквідації підприємств усіх форм власності;

- аналізують господарську, фінансову та спільну діяльність;

- консультують з питань бухгалтерського обліку, звітності, оподаткування та інших видів економіко-правового забезпечення, підприємницької діяльності юридичних та фізичних осіб;

- складають бізнес-плани тощо.

*До аудиторських послуг належать:*

- здійснення оперативних перевірок;
- компіляція даних бухгалтерської інформації;
- послуги консультативного та інформативного характеру;
- бухгалтерська та економіко-правова експертизи;
- ведення бухгалтерського обліку;
- інші види економіко-правового забезпечення суб'єктів господарювання.

Аудиторські послуги у вигляді консультацій можуть надаватись усно або письмово з оформленням довідки та інших офіційних документів. Аудиторські послуги у вигляді експертиз оформляються експертним висновком або актом.

Згідно з порядком, установленим Законом України про аудиторську діяльність та іншими нормативно-правовими документами **проведення аудиту є обов'язковим для таких суб'єктів господарювання:**

1) *відкритих акціонерних товариств та підприємств-емітентів облігацій* на підставі «Положення про надання особливої інформації відкритими акціонерними товариствами та підприємствами-емітентами облігацій», затверджене в комісії з цінних паперів та фондового ринку та зареєстроване в Міністерстві України;

2) *банків, інвестиційних фондів, інвестиційних компаній, інших небанківських фінансових установ, які залучають кошти громадян або залучають чи здійснюють торгівлю іншими цінними паперами (крім операцій з випуску (емісії) власних корпоративних прав), бірж, страхових компаній, кредитних спілок, недержавних пенсійних фондів* – Постанова Верховної Ради України № 544/97-ВР «Про внесення зміни до п. 7 Постанови Верховної» Ради України «Про порядок введення в дію Закону України «Про аудиторську діяльність»;

3) *суб'єктів господарювання, що ліквідуються*, за винятком товариств з річним господарським оборотом не менше, ніж 250 неоподатковуваних мінімумів, та тих організацій, що повністю утримають частку в загальному оголошеному статутному фонді менше 5 % – «Положення про порядок проведення зовнішнього аудиту юридичних осіб-акціонерів (учасників), про перевірки правильності формування статутних фондів комерційних банків», затверджене Постановою Правління Національного банку України.

### 3. СЕРТИФІКАЦІЯ АУДИТОРІВ

Аудиторською палатою України визначені такі **складові професійної діяльності аудиторів:**

- відповідна освіта;
- навички практичної діяльності проведення аудиту;
- складання іспиту з метою отримання сертифікату;

– високий рівень кваліфікації.

Процес здобуття професійної освіти повинен здійснюватися у співробітництві із закладами вищої освіти та профспілковими організаціями, яким належить провідна роль.

У Законі України «Про аудиторську діяльність» передбачені загальні положення щодо сертифікації та ліцензування аудиторів. Більшу деталізацію вони знайшли у положеннях АПУ. Порядок сертифікації визначений ст. 10 «Сертифікація аудиторів» Закону України «Про аудиторську діяльність».

Термін «сертифікація» означає визначення кваліфікаційної придатності аудиторів. **Сертифікат** – це офіційний документ, що засвідчує право громадянами на Україні на здійснення аудиту підприємств і громадських товариств.

Сертифікація громадян України здійснюється АПУ щодо серій А, Б і АБ, регіональними відділеннями щодо серій А в індивідуальному порядку на підставі поданого клопотання. Сертифікат серії А засвідчує право здійснювати аудит підприємств та господарських товариств, серій Б – банків, серій АБ – підприємств, господарських товариств і банків.

Клопотання про отримання сертифіката аудитора подаються до АПУ особисто разом із паспортом, копією диплома про вищу освіту, витягом з трудової книжки для підтвердження досвіду роботи, термін якого повинен бути не менше 3-х років на посадах аудитора, ревізора, бухгалтера, юриста, фінансиста, документом про сплату коштів за сертифікацію.

Розгляд здійснюється протягом 10 днів, після чого співшукач отримує письмовий висновок про складання іспиту чи його відхилення.

Іспити складаються згідно з протоколом АПУ №30 від 27.04.95 р.

Рішення екзаменаційної комісії приймається у формі «Іспит складено» або «Іспит не складено».

Особи, які не склали іспит, мають право його скласти повторно через один рік після прийняття рішення АПУ.

Видача сертифікатів здійснюється Секретаріатом АПУ не пізніше 5 днів після складання іспиту.

Особи, які успішно склали кваліфікаційні іспити, одержують атестат аудитора.

#### **4. ПРАВА, ОБОВ'ЯЗКИ, ВІДПОВІДАЛЬНІСТЬ АУДИТОРІВ ТА АУДИТОРСЬКИХ ФІРМ**

Права, обов'язки та відповідальність аудиторів і аудиторських фірм визначаються нормами Закону України «Про аудиторську діяльність», Цивільного кодексу України, Господарського кодексу України, Кодексу про



адміністративні правопорушення, Кримінального кодексу України та інших нормативно-правових документів.

***Основні права аудиторів під час здійснення аудиторської діяльності:***

– самостійно визначати форми і методи проведення аудиту (надання інших аудиторських послуг), користуючись нормами чинного законодавства і стандартів аудиту, відповідно до умов Договору на проведення аудиту;

– отримувати необхідні для перевірки документи, які можуть бути як у замовника аудиту, так і у третіх осіб;

– отримувати необхідні пояснення від керівництва та працівників підприємства, що перевіряється, в усній чи письмовій формі;

– здійснювати перевірку наявності майна, грошових коштів, цінностей самостійно та вимагати від керівництва суб'єкта господарювання проведення контрольних оглядів, замірів, визначення якості продукції, щодо яких здійснюється перевірка документів;

– залучати на договірних засадах до участі в перевірці фахівців різного профілю.

Відповідно до чинного законодавства, ***обов'язки аудиторів і аудиторських фірм*** полягають у наступному:

– в аудиторській діяльності керуватись виключно нормами чинного законодавства і дотримуватись його вимог;

– належним чином проводити аудит та надавати аудиторські послуги;

– повідомляти власників, уповноважених ними осіб, замовників про встановлені під час проведення аудиту недоліки ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності;

– зберігати в таємниці інформацію, отриману під час проведення аудиту (наданні аудиторських послуг), не розголошувати відомості, які є комерційною таємницею, не використовувати ці відомості в своїх інтересах чи інтересах третіх осіб;

– нести відповідальність перед замовником за порушення умов договору на проведення аудиту;

– обмежувати свою діяльність наданням аудиторських послуг та іншими видами робіт, що мають безпосереднє відношення до аудиторської діяльності;

– своєчасно подавати до Аудиторської палати України звіт про свою аудиторську діяльність.

## ТЕМА 4. ПЛАНУВАННЯ АУДИТУ

1. Етапи формування аудиту.
2. Порядок розробки планів та програм аудиту.
3. Стадії аудиторської перевірки.

### 1. ЕТАПИ ФОРМУВАННЯ АУДИТУ

У процесі розвитку аудиторської діяльності відбувається еволюція методики та техніки аудиту, його переорієнтації із виявлення помилок, зловживань, шахрайств на підтвердження законності, об'єктивності фінансової звітності. Викриття шахрайства не є метою аудиторської перевірки і розглядається аудиторською фірмою чи аудитором лише як одна з причин помилок у фінансовій звітності. Аудиту підлягають зони підвищеного ризику, тому під час аудиту розглядаються лише помилки, що суттєво впливають на рішення користувачів.

На керівництво аудиторських фірм та незалежних аудиторів, що здійснюють аудиторську перевірку, покладена відповідальність за організацію ефективної системи внутрішнього контролю.

У процесі здійснення кожного етапу аудиторської перевірки необхідно визначити вибіркові дослідження, ретельно спланувати забезпечення виконання всіх процедур з метою виключення можливості написання неправильного висновку (табл. 2).

Таблиця 2

Основні етапи проведення аудиту

Етапи проведення аудиту						
I етап	II етап	III етап	IV етап			V етап
Підготовчий етап	Укладання договору на здійснення аудиту	Планування	Процес аудиторської перевірки			Підготовка аудиторського висновку та його підписання (заключний етап)
		Вивчення системи внутрішнього контролю. Уточнення аудиторського ризику та стратегії аудиту, розробка плану та програми аудиту і витрат часу	Здійснення аудиту, оцінка і тестування системи внутрішнього контролю	Підтвердження залишків на рахунках бухгалтерського обліку, стратегія низького ризику	Заключні процедури	

На *першому етапі*, що передує складанню договору, аудиторська перевірка потребує попереднього ознайомлення з підприємством-клієнтом та зумовлених нею особливостей.

При цьому ознайомлення слід починати з вивчення установчих документів: статуту, протоколів засідань засновників чи акціонерів. З метою чіткого визначення основних напрямів аудиторської перевірки аудитор проводить бесіди з керівником підприємства. Він повинен ознайомитись з основними показниками звітності, що допоможе встановити масштаби діяльності підприємства-клієнта, її результати за період, що підлягає перевірці. Аудитору слід скласти власну, незалежну думку про клієнта.

У період ознайомлення з підприємством-клієнтом аудитору потрібно також визначити обсяг господарських операцій та кількість первинних та зведених документів, що підлягають суцільній перевірці. Велике значення має вивчення зв'язків підприємства з постачальниками, покупцями, замовниками, установами, дотримання господарських договорів та своєчасності розрахунків між ними.

На даному етапі аудитор встановлює обсяг аудиторської перевірки та її тривалість.

Визначивши обсяг перевірки, на *другому етапі* при укладанні договору на здійснення аудиту, розраховується вартість.

*Третім етапом* проведення аудиту є обов'язкове планування, яке забезпечує ефективне виконання робіт та визначає засоби щодо досягнення цілей аудиту.

Завдання аудиту деталізують мету аудиторської перевірки, яка визначає незалежну думку щодо *критеріїв достовірності фінансової звітності*:

- наявність активів та пасивів підприємства на дату бухгалтерського балансу;
- визначення прав і зобов'язань, зазначених у балансі;
- оцінку і розподіл – прийоми оцінки, передбачені стандартами обліку та обліковою політикою підприємства, а звітність відображає реальність інформації, що відбувається протягом звітного періоду;
- повноту відображення інформації;
- перевірку правильності заповнення форм звітності та їх розкриття за окремими розділами (частинами);
- наявність необхідних пояснень, визначених чинним законодавством;
- порівняння різних форм звітності щодо їх відповідності. Програма аудиторської перевірки є необхідною умовою успішного виконання плану аудиторських робіт.

У ній визначаються завдання, які треба з'ясувати під час проведення аудиту конкретного об'єкта. До цих завдань слід віднести:

- підтвердження залишків на рахунках бухгалтерського обліку,
- процедури перевірки для виконання поставлених завдань,

- термін проведення аудиту,
- обсяг перевірки,
- індекс робочих документів тощо.

*Четвертий етап* аудиторської перевірки визначає найважливіші ділянки об'єкта, які досліджуються в ході аудиту, що мають важливе значення для формування фінансових результатів.

Спочатку аудитор визначає характер аудиторської перевірки – суцільна чи вибіркова.

Для аудитора бригади визначаються питання, що перевіряються. Асистентам чи молодшим аудиторам доцільно доручати суцільну перевірку касових операцій, авансових звітів та виписок з поточних рахунків, а старшим, досвідченим аудиторам – реєстри бухгалтерського та фінансового обліку, звітність, взаємозв'язок облікових даних у реєстрах обліку та фінансовій звітності.

Процес аудиторської перевірки включає: оцінку та тестування, систему внутрішнього контролю, підтвердження залишків на рахунках бухгалтерського обліку, стратегію низького ризику та заключні процедури.

Це способи перевірки, що використовуються з метою:

- оцінки фінансової стабільності підприємства;
- виявлення помилок у фінансовій звітності;
- визначення надійних показників фінансового стану підприємства.

*Застосовуючи тести, аудитор з'ясовує такі завдання:*

- перевірка правильності відображення в обліку грошових коштів, виробничих запасів;
- підтвердження заборгованості з дебіторами, кредиторами та наявності актів звітності;
- перевірка правильності відображення облікової інформації за основними засобами та іншими необоротними нематеріальними активами;
- своєчасність проведення інвентаризацій з грошовими коштами і виробничими запасами та ефективність цих перевірок.

Для досягнення мети аудитор повинен зібрати *аудиторські свідчення*, які допоможуть обґрунтувати його думку щодо достовірності фінансової звітності.

Аудиторськими свідченнями вважається інформація, що стосується достовірності фінансової звітності.

Отримані свідчення мають відповідати вимогам щодо їх кількості та якості. Чим більше свідчень зібрано, тим обґрунтованіше буде висновок. Кількість свідчень залежить від оцінки властивого ризику та ризику контролю. Якість свідчень не залежить від їх кількості, а тільки від їх достовірності та своєчасності і відповідності завданням аудиту.

Отримані аудиторські свідчення повинні стосуватись періоду, що перевіряється, за звітний рік, квартал. Так, для підтвердження статей балансу важливо отримати інформацію ближче додати складання балансу, тому річна інвентаризація всіх активів, капіталу та зобов'язань має проводитись не раніше 1 жовтня звітного року.

На третьому етапі аналітичні процедури допомагають виявити такі відхилення, що потребують додаткового тестування. Наприклад, різке зростання дебіторської чи кредиторської заборгованості у порівнянні з минулими звітними періодами, зменшення обсягу реалізації готової продукції, прибутку тощо.

Після закінчення аудиторської перевірки аудитор ще раз на підставі перевіреної звітності проводить її аналіз за допомогою фінансових коефіцієнтів, порівняння фактичних значень показників із попередніми роками, середньогалузевими показниками, щоб застерегти інвесторів від можливого банкрутства.

Слід відзначити, що найбільше застосування в аудиторській діяльності отримав аналіз фінансової звітності.

На останньому етапі аудитор складає аудиторський висновок, який залежить від оцінки отриманих свідчень.

## **2. ПОРЯДОК РОЗРОБКИ ПЛАНІВ ТА ПРОГРАМ АУДИТУ**

Для успішного і якісного проведення аудиту аудитор повинен спланувати процес аудиторського контролю. Це передбачено національним нормативом аудиту № 9 «Планування аудиту», де зазначено, що планування – це вироблення головної стратегії і конкретних підходів до характеру, періоду, а також часу проведення аудиту. У ході планування **аудитор розробляє план та програму аудиту**. Метою планування, як визначено у згаданому нормативі, є звернення уваги аудитора на найважливіші напрямки аудиту, на виявлення проблем, які слід перевірити найретельніше.

Після проведення попередніх переговорів з обраним підприємством-клієнтом та укладення договору на проведення аудиту, аудитор повинен розпочати процес планування майбутньої перевірки. Поряд з цим, як продовження договірної роботи, *аудитор надсилає замовнику лист-зобов'язання*, який можна вважати додатком до договору. У цьому листі аудитором (аудиторською формою) документально підтверджується згода аудитора на проведення перевірки, зазначаються обсяг та основні завдання аудиту, відповідальність сторін (аудитора і клієнта), у тому числі і за планування аудиту, та форма надання звіту, строки перевірки.

Що стосується планування, то в листі-зобов'язанні можуть бути визначені питання чи сфери діяльності аудитора, які під час складання плану і програми

аудиту повинні бути узгоджені з підприємством-клієнтом (наприклад, строки надання певних видів інформації, запрошення експертів, строки проведення інвентаризації, залучення до роботи внутрішнього аудитора тощо).

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* – охоплення планом усіх аспектів аудиторської перевірки для висловлення об'єктивної думки щодо достовірності фінансової звітності;

- *безперервність* – розроблення поточних та перспективних планів аудиту на конкретному підприємстві, їх взаємоув'язка та узгодженість із планами роботи аудиторської фірми; коригування плану і програми аудиту (в разі необхідності) в процесі аудиторської перевірки;

- *доречність* – заплановані аудиторські процедури повинні давати змогу отримати найважливішу, необхідну аудитору інформацію для складання висновку і стосуватися безпосередньо бухгалтерської звітності контрольованого звітного періоду, яка перевіряється;

- *ефективність* та *оптимальність* – розроблення оптимальних планів і програм, виконання яких забезпечить отримання достовірних і достатніх аудиторських доказів із найменшими затратами праці і часу.

Основні вимоги до планування аудиторської перевірки та його етапи визначено міжнародним нормативом аудиту № 300 «Планування» та національним нормативом України № 9 «Планування аудиту». Загальну модель процесу планування аудиту зображено на рис. 2.

*Проводячи підготовку планування процесу аудиту, аудитор повинен:*

- сформулювати розуміння про бізнес клієнта, загальні напрямки та специфіку діяльності;

- отримати уявлення про системи обліку і внутрішнього контролю і ступінь їх надійності;

- оцінити загальний аудиторський ризик і визначити межу суттєвості помилок, які можуть бути виявлені в процесі аудиту;

- визначити кількість необхідних аудиторських процедур, період їх виконання та виконавців, можливість залучення експертів;

- забезпечити координацію виконання планів, їх контроль, узгодженість із підприємством, передбачити можливість внесення змін.



**Рис. 2. Модель процесу планування аудиту**

Спочатку аудитор повинен отримати й дослідити інформацію щодо загальних питань діяльності підприємства-клієнта, його бізнесу. При цьому слід брати до уваги положення, викладені у національному нормативі України № 10 «Знання бізнесу клієнта» та МСА 310 «Знання бізнесу». У процесі такого ознайомлення аудитору бажано отримати відповіді на низку важливих питань:

- галузь, до якої належить підприємство-клієнт, та його загальний економічний стан;
- рівень впливу зовнішніх чинників на діяльність підприємства (інфляція, економічна політика і ситуація в державі, курси іноземних валют, вплив конкурентів, законодавче регулювання тощо);
- характер діяльності (циклічний та сезонний) та потужність підприємства;
- ключові економічні показники діяльності (рентабельність, ліквідність, оборотність запасів і т. д.);
- облікова політика та проблеми, що виникають під час ведення бухгалтерського обліку;
- організація виробництва, структура підприємства та форма власності;
- замовники, власники підприємства та структура капіталу;
- джерела фінансування;

- інформація про діяльність ради директорів, здійснення оперативного керівництва;
- наявність системи внутрішнього контролю, її ефективність та надійність, функціонування внутрішнього аудиту;
- асортимент продукції, що виробляється, та основні покупці;
- забезпеченість трудовими ресурсами й рівень заробітної плати;
- ринки збуту та проведення маркетингових досліджень;
- кількість та оцінка товарних запасів;
- договірна й ліцензійна робота підприємства-клієнта;
- порядок формування доходів і витрат;
- здійснення на підприємстві науково-дослідної роботи;
- використання комп'ютерної техніки й інформаційних систем;
- розмір, види і структура зобов'язань підприємства;
- порядок визначення витрат, доходів та формування фінансового результату;
- тенденції та напрямки розвитку підприємства на підставі аналітичних та статистичних даних;
- порядок складання та подання фінансової звітності;
- користувачі фінансової звітності;
- результати попередніх аудиторських перевірок;
- наслідки перевірок податковими органами, банками й іншими державними установами;
- стратегічні та перспективні плани.

*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 тощо.

Наступним кроком аудитора є **збір необхідної інформації для розуміння й оцінки систем обліку і внутрішнього контролю**. 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 реєстрів та складання фінансової бухгалтерської звітності, впевнитись у 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.

Однак слід мати на увазі, що аудитор не обов'язково на стадії планування досконало ознайомлюватись з усіма процедурами контролю підприємства, адже це буде безпосередньо зроблено в ході здійснення аудиторської перевірки. 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.

У зв'язку з цим, наступним логічним елементом роботи з **планування є визначення ризиків і суттєвості помилок**. Аудитор повинен оцінити **загальну величину аудиторського ризику (AP)** виходячи з його складових:

а) власного ризику (BP), пов'язаного як з діяльністю підприємства в цілому, так і з веденням бухгалтерського обліку, зокрема визначення наявності у ньому помилок і перекручень;

б) ризику контролю (PK), пов'язаного з можливістю та ефективністю попередження, виявлення та виправлення помилок системою внутрішнього контролю підприємства;

в) ризику невиявлення помилок (PB), який полягає в тому, що аудитор може не виявити суттєвих помилок у фінансовій звітності і підтвердити її достовірність за наявності перекручень.

Звідси аудиторський ризик визначається за формулою:

$$AP = BP \cdot PK \cdot PB.$$

При цьому для більшості підприємств прийнятна його величина не повинна перевищувати 5% загального підсумку балансу або товарообороту. Інакше аудитор повинен відмовитись від проведення аудиторської перевірки. Обов'язково враховується суттєвість помилок, які можуть бути виявлені. На підставі узагальненого національного і зарубіжного досвіду можна зробити висновок, що суттєвою вважається помилка (сама по собі або у сукупності з іншими):

- 1) розмір якої перевищує 5% підсумку балансу;
- 2) яка змінює фінансовий результат на протилежний;
- 3) наслідком якої є порушення чинного законодавства, не залежно від суми.

Визначення повноти і своєчасності виконання запланованих аудиторських процедур, установлення наявних відхилень від плану дають можливість самому аудитору і керівництву аудиторської фірми контролювати хід аудиторської перевірки та її якість і вживати необхідних заходів.

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, орієнтовний приклад якого показано в табл. 3.

Таблиця 3

### План проведення аудиту

Етапи аудиту	Зміст робіт	Джерела інформації	Терміни виконання
1	2	3	4
Підготовчий	Знайомство з підприємством клієнта; попередня оцінка аудиторського ризику та його компонентів; попередній вибір стратегії аудиту та обсягу робіт; вирішення питання можливості перевірки; вирішення питань договору; обмін з клієнтом листом-зобов'язанням	Преса; взаємопов'язана сторона; третя сторона; фінансова звітність; бесіди з керівництвом і персоналом; попередній аудитор; матеріали попереднього аудиту; юридична документація клієнта	15.03.00
Укладення договору на здійснення аудиту	Укладання договору	Документи та інформація	16.03.00
Планування	Вивчення системи ВК; уточнення аудиторського ризику та його компонентів; уточнення стратегії аудиту та обсягу робіт	Опитування персоналу; спостереження; попередній аудитор; документи обліку та управління	16.03.00
Планування	Розрахунок суттєвості; розробка плану та програми аудиту; розрахунок бюджету витрат часу	Вимога до організації системи ВК; матеріали попереднього аудиту	17.03.00 – 19.03.00
Перевірка: – стратегія підтвердження залишків на рахунках бух.обліку	Збір аудиторських свідчень; документування перевірки; оцінка аудиторських свідчень; оцінка зразка вибірки; коригування програми аудиту; виконання програми; тестування контрольних процедур	Спостереження; опитування; інвентаризація; перерахунки; документи попереднього аудиту; запитні відповіді; угоди, контракти; облікова документація клієнта; вимоги до системи ВК.	20.03.00– 22.03.00

Продовження таблиці 3.

1	2	3	4
– стратегія низького ризику контролю	Підтвердження правильності обраної стратегії; у разі не підтвердження, здійснюється зміна запланованого обсягу тестів підтвердження; збір аудиторських свідчень згідно з переглянутим або запланованим обсягом; документування перевірки; оцінка свідчень	Облікова документація клієнта; результати тестування; документи попереднього аудиту; результати перевірки; юридична документація клієнта	23.03.00– 26.03.00
Заключний етап	Групкування виявлених помилок; формування робочого листка можливих виправлень; аналіз суттєвості не виправлених помилок; перевірка узгодженості показників після виправлень; оцінка можливості підприємства продовжувати свою діяльність; оформлення контрольного листа завершення аудиту; вибір аудиторського заключення і формування аудиторського звіту; підпис акта прийому-здачі аудиторського заключення	Кінцевий варіант звітності; підсумки аудиту; аудиторські свідчення; протоколи зустріч з клієнтом; протоколи обговорення результатів аудиту; доповідна записка про незавершені процедури	27.03.00 – 29.03.00

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. 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.

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.

Після складання плану розпочинається процес аудиторської перевірки.

### 3. СТАДІЇ АУДИТОРСЬКОЇ ПЕРЕВІРКИ

*Аудиторська перевірка* – це складний і багатогранний процес, який складається з великої кількості різнорідних процедур, а тому її умовно можна поділити на такі стадії:

- 1) переддослідна (початково-організаційна);
- 2) дослідна;
- 3) завершальна.

**Переддослідна стадія** включає процедури організаційного характеру, спрямовані на створення необхідних умов для якісного проведення аудиту у встановлений строк. Наданій стадії здійснюється:

а) вибір об'єкта аудиту, а саме: визначення першочерговості об'єкта аудиту; формування бригади аудиторів; призначення аудиту;

б) організаційно-методична підготовка аудиту, яка складається з вивчення стану економіки об'єкта; розробки плану аудиту; вибору методики аудиту; розробка плану-графіку аудиту; складання програми аудиторської перевірки.

**Дослідна стадія** являє собою безпосереднє виконання аудиторських процедур щодо перевірки виробничої і фінансово-господарської діяльності підприємства. Дана стадія включає:

- першочергові дії на об'єкті аудиту;
- обстеження об'єкту аудиту;
- коригування програми аудиту (при необхідності);
- уточнення плану-графіку аудиту (при необхідності);
- виконання аудиторських процедур;
- перевірка одержаних даних.

Завершальна стадія передбачає узагальнення і реалізацію результатів аудиту. На цій стадії відбуваються:

- групування і синтезування виявлених хиб;
- узагальнення і викладення результатів аудиту в аудиторському висновку чи звіті;
- обговорення результатів аудиту з керівництвом підприємства-замовника;
- розробка проекту профілактичних заходів;
- прийняття рішень за результатами аудиту;
- контроль за виконанням прийнятих рішень.

## ТЕМА 5. АУДИТОРСЬКІ ДОКАЗИ ТА РОБОЧІ ДОКУМЕНТИ АУДИТОРА

1. Аудиторські докази та їх види.
2. Вимоги до аудиторських доказів.
3. Процедури отримання аудиторських доказів.
4. Робочі документи аудитора.

### 1. АУДИТОРСЬКІ ДОКАЗИ ТА ЇХ ВИДИ

Під час аудиторської перевірки аудитору необхідно отримати достовірну та надійну інформацію, яка дає можливість на її підставі зробити адекватні висновки щодо достовірності фінансової звітності клієнта, що перевіряється. Така інформація в аудиті називається аудиторськими доказами. Порядок одержання аудиторських доказів, визначення їх кількості та якості встановлено МСА № 500 «Аудиторські докази».

*Аудиторські докази* – інформація, яка одержана аудитором для складання думок, на яких ґрунтується підготовка аудиторського висновку та звіту. Аудиторські докази складаються з первинних документів та облікових записів, що є основою фінансового звіту, а також підтверджувальної інформації з інших джерел. Аудитор повинен мати таку кількість аудиторських доказів, яка б забезпечила спроможність зробити необхідні висновки, користуючись якими буде підготовлено аудиторський висновок.

На практиці, при обґрунтуванні аудиторського висновку, аудитор повинен посилатися на аудиторські докази, що мають не лише достатній і переконливий характер, а й використовувати аудиторські докази з інших джерел для підтвердження того самого твердження. Кількість аудиторських доказів не повністю визначає їх якість.

Надійність аудиторських доказів залежить від джерела їх отримання: внутрішнього чи зовнішнього, а також їх характеру. За *характером докази* поділяють на:

- візуальні;
- документальні;
- усні.

Відповідно до правил подання інформації аудиторські докази поділяють на прямі та непрямі.

*Прямі докази* – це докази, які отримані безпосередньо з облікової системи клієнта (первинних документів, фінансових звітів тощо).

**Непрямі докази** – це інформація, що не стосується безпосередньо факторів певного питання. Наприклад, надійність системи внутрішнього контролю може бути непрямим доказом відсутності значних помилок у фінансовій звітності.

Залежно від джерела одержання інформації аудиторські докази можуть бути:

- а) зовнішніми – інформація, одержана від третіх осіб;
- б) внутрішні – інформація одержана від клієнта;
- в) змішані (комбіновані) – докази, що отримані від клієнта та підтверджені зовнішніми джерелами.

Маючи відповідну інформацію, аудитор повинен бути повністю переконаний в правильності та справедливості своєї думки, тому він повинен вирішити, чи є його докази достатньо переконливими та релевантними.

**Релевантні докази** – це докази, які мають цінність для вирішення поставленої проблеми, тобто є доречними при формуванні відповідної думки про достовірність перевіреної інформації.

На достовірність та надійність аудиторських доказів впливає значна кількість чинників, основними з яких є:

– незалежність джерела інформації. Аудиторські докази, отримані із зовнішніх джерел інформації, більш надійні, ніж отримані із внутрішніх джерел. Аудиторські докази, отримані із внутрішніх джерел інформації, надійніші в разі наявності ефективних систем обліку та внутрішнього контролю на підприємстві. Аудиторські докази, одержані безпосередньо аудитором за результатами проведених тестів, більш надійні, ніж отримані самими працівниками підприємства. Аудиторські докази у формі документів чи письмових подань надійніші, ніж усні подання;

– компетентність джерела інформації. Докази вважаються надійними, якщо вони одержані від компетентних джерел;

– ефективність системи внутрішнього контролю. У разі встановлення ефективності системи внутрішнього контролю підвищується надійність аудиторських доказів, одержаних від клієнта;

– безпосереднє одержання аудиторських доказів. Аудиторські докази, одержані безпосередньо аудитором за результатами фактичної перевірки, спостережень, розрахунків, досліджень, є більш достовірними, ніж ті, що підготовлені підприємством або отримані від третіх осіб;

– об’єктивність доказів. Докази є об’єктивними, якщо не виникає сумнівів щодо їх надійності. Наприклад, виписки банку, результати інвентаризації тощо;

– своєчасність аудиторських доказів. Докази вважаються більш достовірними, якщо вони відповідають моменту здійснення факту, що підтверджує ці докази.

Аудиторські докази отримують у результаті належного поєднання тестів систем контролю та процедур перевірки на суттєвість.

*Тести системи контролю* (тести узгодженості) – це тести, що виконуються для одержання аудиторських доказів щодо відповідності структури та ефективності функціонування систем обліку та внутрішнього контролю.

*Процедури перевірки на суттєвість* (незалежні тести) – це тести, що виконуються для одержання аудиторських доказів з метою виявлення суттєвих перекручень у фінансовій звітності (перевірка операцій та залишків по рахунках та аналітичні процедури).

Під час отримання аудиторських доказів шляхом тестів контролю аудитор повинен визначити достатність та приналежність аудитору цих доказів з метою підтвердження оціненого рівня ризику системи контролю.

До аспектів систем бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю, відносно яких аудитор отримує аудиторські докази, відносяться:

– *організація*: системи бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю, розроблені належним чином для уникнення чи (або) виявлення або виправлення існуючих відхилень;

– *функціонування*: системи існують і ефективно функціонують протягом певного періоду часу.

Під час отримання аудиторських доказів шляхом проведення процедур перевірки на суттєвість аудитор повинен розглянути їх достатність і відповідність аудиторським та порівняти їх з будь-якими доказами, що отримані за тестами контролю, з метою підтвердження міркувань, на підставі яких підготовлена звітність.

*Міркування* (ствердження), на підставі яких підготовлена фінансова звітність, – це міркування керівництва, що відображені в фінансовій звітності клієнта. Вони можуть поділятися на такі *категорії*:

а) існування: активи чи зобов'язання, що існують на певну дату;  
б) права та зобов'язання: активи чи зобов'язання суб'єкта на певну дату;  
в) виникнення: протягом звітного періоду були здійснені операції або відбулися події, що стосуються суб'єкта;

г) повнота: всі активи та зобов'язання відображені в обліку та звітності клієнта;

д) вартісна оцінка: активи чи зобов'язання відображені за відповідною балансовою вартістю;

е) вимірювання: операція або поділ господарської діяльності обліковується за відповідною вартістю, а доходи та витрати відносяться до відповідного періоду;

є) представлення та розкриття: стаття розкривається, класифікується і характеризується у відповідності з діючими основами фінансової звітності.

Аудитор одержує аудиторські докази шляхом застосування однієї або кількох із наведених нижче процедур:

– перевірка (камеральна) полягає у вивченні первинних документів, облікових реєстрів та інших документів, виходячи з їх надійності.

– спостереження – це метод контролю за процесом або процедурою, що виконується іншими працівниками. Наприклад, спостереження аудитора за процесом проведення інвентаризації.

– опитування і підтвердження – спосіб полягає в пошуку інформації, яку можна отримати від обізнаних осіб на підприємстві та поза його межами, а також одержання підтверджувальної інформації, що може міститись у бухгалтерських реєстрах.

– підрахунок полягає в перевірці арифметичної точності інформації первинних документів та облікових реєстрів або в результаті самостійного проведення відповідних розрахунків.

– оцінка передбачає оцінювання стану, ефективності, надійності окремих об'єктів аудиту.

– аналітичні процедури – це розрахунок показників, вивчення тенденцій і змін, а також дослідження незвичних флуктуацій у фінансово-господарській діяльності господарюючого суб'єкта, що перевіряється, з метою формування думки аудитора щодо його фінансової звітності.

### **Вимоги до аудиторських доказів:**

1) необхідність отримання конкретного аудиторського доказу, зміст якого характеризує об'єкт дослідження;

2) обґрунтованість забезпечується тоді, коли докази містять дані приведені в первинних документах, формах бухгалтерської звітності та інших документах, зміст яких підтверджується підписами конкретних виконавців;

3) повнота – обсяг, що міститься в доказі інформації, достатньої для визначення стану об'єкту контролю;

4) правильність – вимога відповідно до якого в аудиторському доказі мають бути приведені усебічно (формально, арифметично і логічно) перевірені аудитором дані.

## **2. ПРОЦЕДУРИ ОТРИМАННЯ АУДИТОРСЬКИХ ДОКАЗІВ**

Перед тим, як почати процес збору аудиторських доказів стосовно тверджень, які містять фінансові звіти, аудитор, як відомо, проводить цілий комплекс процедур, які направлені на оцінку ризиків суттєвих викривлень як на



рівні фінансових звітів, так і на рівні тверджень за класами операцій, залишків на рахунках та на рівні розкриття інформації.

Після того, як буде проведена оцінка ризику суттєвих викривлень в цілому й щодо окремих тверджень, необхідно визначитися з підходом до виконання подальших аудиторських процедур, які будуть пов'язані безпосередньо з отриманням аудиторських доказів, на яких ґрунтуватиметься висновок про фінансову звітність.

Такі процедури збору доказів здійснюються шляхом проведення тестів контролю та процедур по суті (або тестів підтвердження).

Отже, за характером проведення загальна сукупність аудиторських процедур, які проводяться на різних етапах процесу аудиту, поділяється на три великих групи:

- *процедури оцінки ризиків;*
- *тести контролю;*
- *процедури по суті.*

**Процедури оцінки ризиків** призначені для отримання розуміння про підприємство та його середовище, включаючи його систему внутрішнього контролю; оцінки ризиків суттєвого викривлення на рівні фінансових звітів та тверджень;

Аудитор завжди виконує процедури оцінки ризиків для отримання доказів, за допомогою яких він робить оцінку ризиків суттєвих викривлень на рівні фінансових звітів та тверджень.

Проте процедури оцінки ризиків суттєвих викривлень не забезпечують достатніх та відповідних аудиторських доказів, стосовно тверджень, на яких базується аудиторська думка. Вони формують основу для того, щоб аудитор мав можливість визначитися в тому, які необхідно зібрати докази і за допомогою яких процедур, для того щоб зробити висновок стосовно тверджень керівництва у фінансових звітах підприємства. Іншими словами, вони доповнюються комбінацією двох інших груп процедур отримання аудиторських доказів, які називаються «тести контролю та процедури по суті».

Аудиторські докази щодо тверджень керівництва у фінансових звітах отримуються безпосередньо в процесі проведення тестів контролю та процедур по суті.

**Тести контролю** призначені для перевірки операційної ефективності процедур контролю в запобіганні або виявленні та виправленні суттєвих викривлень на рівні тверджень;

Чи існує контроль за здійсненням операції, яка в майбутньому відобразиться у показниках фінансової звітності? Якщо такий контроль існує, чи відповідний він або ефективний?

Тести контролю, які дають відповідь на перше запитання, отримали назву тести впровадження процедур контролю, або як їх ще називають у теорії аудиту - наскрізні тести.

*Наскрізні тести* мають за мету підтвердити факти здійснення на підприємстві контрольних процедур під час виконання господарських операцій. Вони полягають у простеженні процедур контролю, які застосовуються на підприємстві, від початку здійснення господарської операції (створення чи отримання первинного документа) до її відображення в облікових геріатрах.

Тести, під час яких аудитор отримує відповідь на друге запитання, називаються тестами ефективності процедур внутрішнього контролю, або тестами узгодженості.

Наприклад, аудитор фіксує всі контрольні процедури щодо операції отримання працівником підприємства авансу готівки на відрядження. Існування підпису головного бухгалтера на видатковому касовому ордері буде говорити про факт існування контролю за операцією, але не буде свідчити про його ефективність тоді, коли головним бухгалтером не буде перевірятися розрахунок суми необхідного авансу.

**Процедури по суті** застосовуються для виявлення суттєвих викривлень на рівні тверджень і складаються з:

– перевірки докладної інформації про класи операцій, залишки на рахунках та розкриття інформації

– аналітичних процедур по суті.

*Аудиторські процедури по суті мають складатися з таких аудиторських процедур, пов'язаних із процесом перевірки фінансових звітів на кінець періоду:*

– погодження або узгодження фінансових звітів з основними обліковими записами;

– перевірка суттєвих журнальних проводок та інших коригувань, зроблених під час складання фінансових звітів.

Тести контролю та процедури по суті можуть в окремих випадках давати аудиторські докази стосовно відповідного твердження автономно, але, як правило, вони повинні поєднуватися й доповнювати один одного. Отже, при визначенні конкретних процедур, за допомогою яких аудитор зможе отримати достатні і відповідні докази, головним питанням є питання вибору співвідношень у проведенні тестів контролю та процедур по суті.

Вибір підходу до формування співвідношення між тестами контролю та процедурами по суті під час проведення аудиту фінансової звітності підприємства викладено в положеннях МСА 330 «Аудиторські процедури відповідно до оцінених ризиків» (надалі МСА 330).

Різні підходи до організації процесу отримання аудиторських доказів теорія аудиту визначає як системний аудит та підтверджувальний аудит.

Результати оцінки ризиків суттєвих викривлень можуть давати підстави для визначення його низького значення, тобто аудитор має підстави для того, щоб високо оцінити ефективність процедур внутрішнього контролю. Наприклад, на підприємстві впроваджена електронна система обліку обсягів використання спирту, який іде на виробництво лікєро-горілочаних виробів. Ця система не передбачає можливості несанкціонованого доступу до внесення змін норм та можливості несанкціонованого відбору сировини. Отже, можна передбачити, що завдяки ефективно функціонувальній системі контролю собівартість реалізованої продукції, а також виробнича собівартість незавершеного виробництва та залишків готової продукції не буде містити суттєвих викривлень по позиції сировина.

Теоретично аудитор може не проводити процедури по суті, тобто не витратити час на вивчення даних первинних документів та відповідних реєстрів бухгалтерського обліку, бо не очікує суттєвих помилок внаслідок операцій списання сировини - спирту. Проте відповідно до МСА 330 у будь-якому випадку необхідно виконати процедури по суті для кожного суттєвого класу операцій, залишку на рахунку та розкриття інформації. Тому такий підхід, який передбачає поєднання тестів контролю з процедурами по суті в теорії аудиту отримав назву системного аудиту.

Оцінка ризиків суттєвих викривлень проводиться, як відомо, перед плануванням аудиторської перевірки і служить основою для розробки програм аудиту. Системний аудит, який базується на високому рівні довіри до системи внутрішнього контролю підприємства, передбачає застосування переважно тестів ефективності системи внутрішнього контролю (тестів узгодженості). Але якщо результати таких тестів будуть свідчити про завищений рівень довіри аудитора до СВК підприємства, то необхідно *внести відповідні корективи до програм аудиту й збільшити обсяг процедур по суті.*

Системний аудит має дуже широке практичне застосування, але в окремих випадках аудитор може прийняти позицію повної недовіри до ефективності процедур внутрішнього контролю (бо елементи СВК існують на будь-якому підприємстві) і визначити, що тільки процедури по суті є відповідним методом перевірки. Цей підхід отримав назву *підтверджувального аудиту*.

Підтверджувальний аудит найчастіше вибирається у тому випадку, коли відповідні процедури контролю у системі контролю підприємства відсутні або їх перевірка була б неефективною та недоцільною за даних обставин. Наприклад, на підприємстві, де у штаті бухгалтерії три працівники (головний бухгалтер, бухгалтер-касір, оператор по введенню первинних документів до інформаційної

бази комп'ютерної системи) відбулася зміна головного бухгалтера, який складав квартальну (проміжну) фінансову звітність, малоефективно буде проводити тести контролю за цей квартал.

Аудитору необхідно перевірити цей період (квартал) більш ретельно (тобто не покладатися на внутрішній контроль), застосовуючи підтверджувальний підхід. У той же час він може застосувати системний підхід для перевірки решти періодів. При цьому аудитору необхідно бути впевненим, що виконання тільки процедур по суті щодо твердження буде ефективним для зменшення ризику суттєвого викривлення до прийнятно низького рівня.

Дослідження в теорії аудиту визначають також і інші фактори, що впливають на вибір стратегії аудиту. Так, на вибір аудиторського підходу впливають види господарських операцій, що перевіряються.

*Усі операції в системі бухгалтерського обліку можна поділити на три види:*

– стандартні – ті, які відбуваються досить часто, протягом достатньо довгого часу і за змістом не відхиляються від усталених норм і не вимагають суб'єктивної оцінки бухгалтером результатів операції (тобто кінцевий результат, передбачуваний з високим ступенем імовірності);

– ті, які відбуваються вперше або нещодавно, не передбачають постійного контролю, за змістом охоплюють різні норми права, часто не визначені остаточно, і кінцевий результат яких передбачуваний з високим або помірним ступенем імовірності;

– бухгалтерські оцінки – ті операції, класифікація і результат яких, відображений у обліку, залежить від суб'єктивної оцінки бухгалтера, а імовірність його передбачення невисока (ці операції звичайно, відносять до галузі креативного обліку).

З погляду аудитора, який перевіряє систему контролю, ці операції відзначаються ступенем надійності контрольних процедур, які можуть застосовуватися до них. Це пояснюється різною природою операцій, частотою їх повторення та іншими факторами, які впливають на спроможність системи контролю ефективно їх оцінювати. Так, за нестандартними операціями процедури контролю можуть бути відсутніми або недосконалыми, тому вони завжди менш ефективні за процедури контролю стандартних операцій.

Бухгалтерські оцінки базуються на професійному судженні бухгалтера, тому процедури контролю не мають всеохоплювального характеру. Крім того, за цими операціями контроль має тимчасовий характер.

Для перевірки стандартних операцій звичайно застосовується системний або комбінований підхід. До перевірки нестандартних операцій і бухгалтерських оцінок доцільно застосовувати підтверджувальний підхід.

Для того щоб провести процедури, які відрізняються за своїм характером (процедури оцінки ризиків, або тести контролю чи процедури по суті) аудитор виконує послідовність дій. Сукупність та послідовність певних дій (типів аудиторських процедур) і визначає конкретний характер процедури.

МСА 500 «Аудиторські докази» визначає такі *типи аудиторських процедур*:

- перевірка записів або документів;
- перевірка матеріальних активів;
- спостереження;
- запити;
- підтвердження;
- перерахування;
- повторне виконання;
- аналітичні процедури.

**Перевірка записів або документів.** Перевірка складається з вивчення записів та документів як внутрішніх, так і зовнішніх, що зберігаються на папері, електронних та інших носіях інформації.

Прикладом перевірки є перевірка записів або документів на підтвердження їх санкціонованості.

Під час перевірки збираються докази у вигляді документів, які створені: на самому підприємстві, на інших підприємствах і самим аудитором. Наприклад, накладні на відвантаження продукції, прибуткові касові ордери, платіжні відомості і платіжні доручення і тощо – документи, створені на самому підприємстві.

Документи, створені на інших підприємствах – документи, які підтверджують отримання ТМЦ або послуг від інших підприємств.

Документи, які створені самим аудитором – це аналітичні записки, розрахунки, пояснення.

Для того щоб мати власний примірник документа, що створений на самому підприємстві, або отриманого від третьої особи, аудитор може робити копії первинних документів. Проте масив первинних документів, що фіксують факти господарських операцій, дуже великий, тому недоречно робити копії всіх досліджених документів підприємства в процесі аудиту. Як правило, аудитор робить позначки на перевірених документах і заносить їх назву та номер у власний реєстр, який служить внутрішнім доказом того, що відповідні первинні документи було розглянуто під час проведення аудиту.

*Всі документи досліджуються за формою та змістом.* Формальна перевірка документа (за формою) означає вивчення та аналіз первинного

документа з точки зору його можливості мати юридичну чинність для здійснення записів у бухгалтерському обліку.

У Законі «Про бухгалтерський облік в Україні», а також спеціальним положенням «Про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку» встановлено, що первинний документ обов'язково повинен мати такі *реквізити*:

1. Назва документа.
2. Місце складання і дата складання.
3. Назва підприємства, яке складає цей документ, його реквізити.
4. Назва підприємства, що отримує цей документ.
5. Зміст господарських операцій.
6. Кількісні та якісні виміри операції.

7. Посада, прізвище та підпис особи, що склала документ, або особи, яка має право здійснювати господарські операції, що зафіксовані в документі.

Після формального вивчення документів досліджується їх зміст, тобто вивчається законність операцій та їх реальність у зіставленні з іншими документами.

**Перевірка матеріальних активів.** Перевірка матеріальних активів полягає у фізичній перевірці активів. Перевірка матеріальних активів може надати достовірні докази щодо їх існування, але не обов'язково докази прав та зобов'язань чи оцінки вартості активів.

Процедура перевірки матеріальних активів може здійснюватися за допомогою різних *прийомів*:

- прийом фактичного огляду (обстеження);
- контрольні обміри;
- контрольні запуски сировини і матеріалів у виробництво;
- лабораторний аналіз.

Прийом фактичного огляду (обстеження) допомагає визначити напрями більш глибокої документальної перевірки операцій, які виконуються на конкретних робочих місцях з порушенням.

Особливо ефективним і тому найбільш широко використовуваним прийомом натурального контролю є *інвентаризація*.

Інвентаризація – це спосіб виявлення фактичної наявності матеріальних цінностей, фактичного стану розрахунків, обсягів незавершеного виробництва шляхом поштучного перерахунку, зважування, обмірювання та зіставлення фактичних залишків з даними бухгалтерського обліку на певну дату.

У результаті проведення інвентаризації виявляються нестачі, залишки, помилки в обліку. Процедури інвентаризації матеріальних цінностей також можуть бути направлені на визначення їх технічного стану та якості, виявлення

пошкоджених, зіпсованих матеріальних цінностей, з'ясування причин і винних осіб, які допустили матеріальні втрати.

У процесі інвентаризації можна виявити активи, які знаходяться на підприємстві, але йому не належать, майно, яке використовується у незаконних цілях окремими матеріально відповідальними або посадовими особами (транспортні засоби, холодильники, телевізори, газові плити та інші побутові речі). Крім того, виявляються активи, які не використовуються протягом тривалого часу, так звані неліквіди, що свідчать про недоліки в організації матеріально-технічного постачання, безгосподарність, марнотратство.

Інвентаризація дозволяє періодично здійснювати оцінку умов зберігання матеріальних активів підприємства, інвентаризаційна комісія здійснює огляд місць зберігання матеріальних цінностей і встановлює порушення правил складування, невідповідність складських приміщень вимогам. Наприклад, пошкодження холодильників, тари, недотримання правил пожежної безпеки тощо може призводити до втрат продукції і матеріалів.

Інвентаризація є, передусім, важливим засобом внутрішньогосподарського контролю і проводиться в обов'язковому порядку на кожному підприємстві, в організації, установі згідно з планом-графіком відповідно до інструкції про проведення інвентаризації. Аудитори перевіряють дотримання цього положення для оцінки стану внутрішнього контролю.

Під час аудиту в більшості випадків *проводять вибірккову інвентаризацію*, що пов'язано з обмеженням часу на перевірки. У зв'язку з цим потрібно виробити найраціональніші *підходи до організації вибірккових інвентаризацій*, зокрема з таких питань:

- обсяг вибірки;
- визначити перелік цінностей, які підлягають вибіркковій інвентаризації;
- період проведення.

Важливою умовою забезпечення високої ефективності інвентаризації є поєднання її з іншими прийомами як натурального, так і документального контролю.

*Контрольні обміри* проводять для визначення фактичного обсягу виконаних будівельно-монтажних, ремонтних, наукових, транспортних робіт. Вони дають можливість виявити необґрунтоване списання будівельних, ремонтних матеріалів, коштів тощо.

Цей прийом використовують найчастіше при перевірці операцій, пов'язаних з будівництвом. Специфічною формою цього прийому в сільськогосподарських підприємствах є контрольні доїння корів, збирання яєць, стриження овець, забої худоби, які проводять з метою перевірки повноти

оприбуткування продукції та її якості. Контрольні обміри робіт доречно проводити за участю галузевих спеціалістів.

Прийом *контрольних запусків сировини і матеріалів у виробництво* полягає у тому, що певну партію сировини переробляють у присутності комісії, зважують кількість одержаної з неї продукції і встановлюють таким чином фактичний вихід продукції з одиниці сировини, який зіставляють з даними обліку у відповідних документах і бухгалтерських реєстрах. За допомогою цього прийому встановлюють повноту оприбуткування продукції та обґрунтованість списання сировини як фактичну кількість оприбуткованої продукції.

*Лабораторний аналіз* використовують для визначення якості сировини, матеріалів, готової продукції, дотримання рецептури тощо, а також технічних умов і державних стандартів при виготовленні продукції. Лабораторні аналізи мають можливість виявити факти недовкладення сировини, що веде до погіршення якості продукції, зловживань шляхом «зеконормленої» сировини тощо.

Лабораторний аналіз проводять спеціальні лабораторії та спеціалісти-технологи. Необхідність і доцільність широкого використання лабораторних аналізів викликана тим, що якість сировини визначає вихід продукції або її витрати на одиницю продукції.

**Спостереження.** Спостереження охоплює нагляд за процесом або процедурою, що виконується іншими особами, наприклад, спостереження за здійсненням інвентаризації запасів.

Спостереження дозволяє отримувати докази, які дозволяють зробити висновки щодо ефективності процедур контролю, а отже, й оцінити можливий ризик суттєвого викривлення на рівні твердження.

Наприклад, для того, щоб отримати докази стосовно твердження повноти суми доходів, аудитор повинен прослідкувати, як здійснюється операція відвантаження готової продукції покупцеві: зважування, визначення вартості для відповідного асортименту, процес оформлення документів на відвантаження тощо. Тільки в тому випадку, коли можна буде отримати впевненість, що операція відвантаження фіксується системою внутрішнього контролю вчасно й здійснює правильну оцінку (у відповідності до встановленої цінової політики), можна говорити про те, що інформація на рахунках обліку доходів буде містити повний обсяг даних про виручку від реалізації.

Найчастіше процедура спостереження застосовується для оцінки надійності результатів інвентаризації активів. МСА 501 «Аудиторські докази: міркування стосовно окремих статей» має спеціальний розділ, який розкриває правила присутності аудитора під час проведення інвентаризації запасів.



Як правило, на підприємстві перед складанням річного звіту (протягом четвертого кварталу) проводиться інвентаризація запасів.

Тому якщо величина запасів є суттєвою для фінансових звітів, аудитор повинен одержати достатні та відповідні аудиторські докази щодо існування і стану запасів та (за можливості) бути присутнім при їх інвентаризації. Така присутність аудитора сама по собі є тестом системи внутрішнього контролю або процедурою по суті стосовно запасів залежно від аудиторської оцінки ризиків та запланованого підходу.

Якщо інвентаризація на підприємстві була проведена до початку аудиторської перевірки, як альтернатива може бути вибіркове проведення інвентаризації окремих позицій запасів, аналіз операцій, що були здійснені після інвентаризації. Крім того, аудитор вивчає документи, якими підприємство зафіксувало результати річної інвентаризації.

**Запити.** Запит – це процес звернення за інформацією як фінансовою, так і нефінансовою, до обізнаних осіб як суб'єкта господарювання або поза його межами. Процедура запиту широко застосовується в ході аудиторської перевірки та часто доповнює виконання інших аудиторських процедур (наприклад, стосовно деяких питань аудитор отримує письмові пояснення управлінського персоналу для підтвердження відповідей на усні запити).

Як правило, аудитор формує перелік необхідних запитів ще до початку аудиторської перевірки й визначає бажані терміни їх отримання. Це можуть бути, наприклад, запити до підприємства щодо переліку пов'язаних сторін, інформація про залишки неліквідних запасів, реєстр справ, які знаходяться у судовому розгляді тощо. Запити можуть бути різного роду: від офіційних письмових запитів до неофіційних усних запитів.

До недоліків цієї процедури слід віднести: запит не надає достатніх аудиторських доказів для виявлення суттєвого викривлення на рівні тверджень; запит не є достатнім для перевірки операційної ефективності процедур контролю.

**Підтвердження.** Підтвердження є особливим видом запитів. МСА 505 «Зовнішні підтвердження» визначає спеціальні вимоги і надає рекомендації щодо застосування зовнішніх підтверджень як засобу отримання аудиторських доказів.

Підтвердження – це процес отримання інформації щодо пояснень управлінського персоналу чи існуючих умов безпосередньо від третіх сторін.

Підтвердження застосовуються щодо:

- залишків на рахунках та їх компонентів;
- угод або операцій, які суб'єкт господарювання має з третіми сторонами;

– відсутності певних умов (наприклад, відсутність «побічних угод», які можуть вплинути на визнання доходу).

Зовнішні підтвердження можуть забезпечити отримання аудиторських доказів щодо окремих тверджень фінансових звітів, проте можливість зовнішнього підтвердження надати аудиторські докази стосовно конкретного твердження не є однаковою. Наприклад, зовнішнє підтвердження стосовно дебіторської заборгованості надає достовірні та відповідні аудиторські докази щодо її стану на конкретну дату.

Також підтвердження надає аудиторські докази стосовно правильності перенесення сальдо рахунків з кінця минулого звітного періоду на початок наступного. Якщо дебітор (покупець) підтвердить свою заборгованість перед підприємством станом на 31 грудня звітного року, тим самим завдяки зовнішньому підтвердженню аудитор отримує доказ стосовно твердження існування, тобто така заборгованість існувала на звітну дату.

Однак, отримане зовнішнє підтвердження від дебітора не надає всіх необхідних аудиторських доказів стосовно твердження про оцінку вартості, оскільки недоцільно просити дебітора підтвердити інформацію щодо його платоспроможності, і, як наслідок, неможливо оцінити правильність нарахування резерву сумнівних боргів.

Аналогічно у випадку наявності у підприємства товарів, які передані іншому підприємству за договором комісії, зовнішнє підтвердження надасть достатні та відповідні аудиторські докази щодо тверджень про існування, права та обов'язки, але не надасть доказів щодо твердження про оцінку вартості, тобто аудитор не може визначитися, за якою ціною повинні відображатися такі товари у балансі: чи за вартістю придбання, чи за чистою вартістю реалізації, залежно від того, яка з цих величин буде меншою.

Аудитор може застосовувати зовнішнє підтвердження у двох формах:

- запити про позитивні підтвердження;
- запити про негативні підтвердження.

Іноді доцільно поєднувати обидві форми запитів.

Запит про позитивне зовнішнє підтвердження пропонує респондентові дати відповідь аудиторів (у всіх випадках) або із зазначенням згоди респондента з поданою інформацією, або із проханням до респондента надати інформацію. Тобто, коли аудитор надсилає зовнішній запит на підтвердження інформації, відповідь очікується обов'язкова.

Передбачається, що відповідь на запит про позитивне підтвердження надасть достовірні аудиторські докази. Проте існує ризик того, що респондент може відповісти на запит про підтвердження без перевірки правильності

інформації (особливо коли мова йде про підтвердження конкретної суми дебіторської заборгованості).

Як правило, аудитор не може перевірити якості відповіді респондента. Однак аудитор може зменшити ризик цього, застосовуючи запит про позитивне підтвердження без наведення суми (чи іншої інформації) та пропонуючи респондентові зазначити суму (або надати іншу інформацію). З іншого боку, відповідь на «незаповнений» запит про підтвердження може надійти від респондента через певний час, навіть після закінчення часу проведення аудиту.

Запит про негативне зовнішнє підтвердження вимагає від респондента відповіді лише в разі незгоди з інформацією, яка є у запиті. Тобто якщо інформація підтверджується, то відповідь не надсилається. Проте в цьому випадку немає чіткого аудиторського доказу, що, по-перше, відповідні треті сторони отримали запити про підтвердження, а по-друге, респонденти перевірили правильність наданої в запитах інформації.

Саме цьому використання запитів про негативне підтвердження, як правило, надає менш достовірні аудиторські докази, а аудитор розглядає виконання інших процедур по суті, щоб доповнити негативні підтвердження.

Запити про негативне підтвердження можна застосовувати для зменшення ризику суттєвого викривлення до прийняттого рівня у випадках, коли:

- а) оцінений ризик суттєвого викривлення є низьким;
- б) мова йде про значну кількість невеликих за обсягом залишків;
- в) не очікується значної кількості помилок;
- г) аудитор не має причин вважати, що респонденти не нададуть відповідей на ці запити.

Можна застосовувати поєднання позитивних та негативних зовнішніх підтверджень. Так, наприклад, коли загальний залишок на рахунках дебіторської заборгованості складається з невеликої кількості великих залишків та великої кількості невеликих залишків, аудитор може вирішити, що доцільно підтвердити всі великі залишки (або деякі з них) запитами про позитивне підтвердження та деякі невеликі залишки запитами про негативне підтвердження.

**Перерахування.** Перерахування полягає в перевірці арифметичної точності документів чи записів. Цю процедуру доречно застосовувати тоді, коли формування первинного документа, або регістру синтетичного бухгалтерського обліку здійснюється ручним способом. Зрозуміло, що немає сенсу перевіряти арифметичну правильність визначення суми чи підсумків за комп'ютерною програмою.

*Техніка процедури перерахування передбачає проводити:*

– перевірку правильності таксування - правильність визначення суми по горизонталі,

– перевірку правильності підсумків – правильність визначення суми по вертикалі.

**Повторне виконання.** Повторне виконання полягає в незалежному виконанні аудитором процедур чи заходів контролю, які початково виконувалися як частина системи внутрішнього контролю суб'єкта господарювання, або вручну, або з застосуванням КМА, наприклад, повторне виконання класифікації зобов'язань на поточні та довгострокові.

Ця процедура обов'язково виконується підчас кожної аудиторської перевірки, коли складаються пробний (аналітичний) баланс та пробний (аналітичний) звіт про фінансові результати. Пробний баланс складається аудитором на підставі залишків по балансових рахунках підприємства з урахуванням інформації про залишки на цих рахунках.

Потім проводиться порівняння статей пробного та звітного балансу з подальшим аналізом відхилень по статтях. Аналогічна процедура повторного виконання здійснюється і для пробного звіту про фінансові результати.

**Аналітичні процедури.** Аналітичні процедури складаються з оцінки фінансової інформації шляхом дослідження важливих зв'язків між фінансовими і нефінансовими даними. Аналітичні процедури охоплюють також подальше вивчення визначених відхилень та зв'язків, які суперечать іншій релевантній інформації або відрізняються від прогнозованих сум.

Аналітичні процедури виконуються аудитором на всіх етапах процесу аудиту. Саме тому стандарти аудиту мають у своєму складі спеціальний МСА 520 «Аналітичні процедури», який розкриває специфіку застосування цих процедур.

Аналітичні процедури передбачають *порівняння фінансової інформації підприємства*, наприклад, з:

- зіставною інформацією за попередні періоди;
- передбачуваними результатами діяльності підприємства (наприклад, бюджети) чи прогнозами аудитора (такими як, оцінка амортизації);
- аналогічною галузевою інформацією, такою, як порівняння відношення виручки від реалізації до суми дебіторської заборгованості підприємства із середніми галузевими показниками або іншими підприємствами приблизно такого самого розміру в тій самій галузі.

Аналітичні процедури включають також аналіз зв'язків:

- між елементами фінансової інформації, що, як очікується, відповідатимуть прогнозам, які ґрунтуються на досягнутих результатах роботи підприємства (наприклад, відсоток валового прибутку);
- між фінансовою інформацією і відповідною нефінансовою інформацією, наприклад, витратами на оплату праці і чисельністю працівників.

Для виконання аналітичних процедур можуть використовуватися *різні методи, починаючи від простих порівнянь і до комплексного аналізу із застосуванням складних статистичних методів.*

Аналітичні процедури можна застосовувати до:

- консолідованих фінансових звітів,
- фінансових звітів компонентів (наприклад, дочірніх підприємств, підрозділів або аналітичні процедури сегментів);
- окремих елементів фінансової інформації.

Вибір аудитором відповідних процедур, методів та обсягу їх застосування є винятково справою його професійного судження. Практичне застосування аналітичних процедур передбачає використання загальновідомих методів економічного аналізу. Але цілі, які досягаються в процесі аналізу результатів діяльності підприємства та цілі застосування аналітичних процедур в аудиті докорінно відмінні.

Головною метою проведення економічного аналізу результатів діяльності підприємства є *встановлення чинників, що впливають на результати такої діяльності та виявлення резервів для підвищення її ефективності.* Метою здійснення аналітичних процедур в аудиті є *виявлення незвичайних або неправильно відображених у фінансовій звітності результатів господарських операцій, а також встановлення причин помилок та викривлень.*

### **3. РОБОЧІ ДОКУМЕНТИ АУДИТОРА**

Хід аудиторської перевірки та її результати мають бути документально оформлені. З проблемою ведення робочих документів аудитор стикається з першої аудиторської перевірки. Належна організація аудиту, забезпечення можливості контролю роботи аудитора, поліпшення її якості вимагають глибокого дослідження цієї проблеми.

Важливість питання, що розглядається, пов'язане з низкою інших причин. Значні труднощі пов'язані з відсутністю не тільки в Україні, а й за рубежом єдиних загальноприйнятих стандартів ведення аудиторських документів, складу, форми, структури та змісту їх.

В Україні проблема ускладнюється відсутністю в аудиторів достатнього досвіду складання документів під час перевірки підприємств з урахуванням конкретних умов їхньої діяльності, ситуації, що склалася.

Зарубіжні аудиторські фірми до ведення робочих документів аудитора підходять індивідуально. Такі документи є конфіденційними. Методика ведення їх становить комерційну таємницю аудиторської фірми.

*Робочі документи аудитора* – це записи, зроблені ним під час планування, підготовки, проведення перевірки, узагальнення її даних, а також документальна

інформація, отримана в ході аудиту від третіх осіб, підприємства-клієнта, чи усні відомості, задокументовані аудитором за допомогою тестування.

Як уже зазначалося, склад і кількість аудиторських документів аудитор визначає в кожному конкретному випадку. При цьому вирішальне значення має мета *складання робочих документів*:

- планування аудиторської перевірки;
- документальне підтвердження виконаних аудитором процедур, робіт;
- збирання матеріалів з перевірки фінансової звітності з наступним узагальненням їх;
- складання аудиторського звіту і підготовка висновку про фінансову звітність;
- здійснення поточного контролю самим аудитором за ходом виконання аудиту згідно з планом і програмою;
- забезпечення юридичного обґрунтування проведення аудиту, законності його;
- контроль робочого часу аудитора і обґрунтованості оплати його праці (гонорару);
- контроль якості проведеної перевірки;
- отримання за необхідності інформації про перевірку конкретного підприємства, здійснену кілька років тому, наприклад у разі судового розгляду, спорів, претензій, які виникли, тощо;
- забезпечення можливості отримати відповіді на так звані зворотні питання (від клієнта, акціонерів та інших заінтересованих юридичних і фізичних осіб), тобто довести правоту аудитора чи внести додаткову ясність у деякі питання;
- обґрунтований вибір методики, методів і прийомів проведення аудиту, напрямів і підходів перевірки;
- документальне оформлення встановленого чи визначеного самим аудитором аудиторського ризику з зазначенням його величини;
- формування уявлення про професіоналізм, кваліфікацію, компетентність аудитора і сприяння підвищенню їх;
- отримання матеріалів для наступних аудиторських перевірок.

На вибір кількості, складу, змісту і форми подання аудиторських документів впливають також такі фактори: кваліфікація аудитора, його попередній досвід роботи (як загальний, так і на конкретному підприємстві-клієнті); умови договору на проведення аудиту; нормативи, правила і внутрішні стандарти, встановлені та використовувані аудиторською фірмою або приватним аудитором. Але при цьому *робочі аудиторські документи мають відповідати вимогам*:

- містити достатньо повну і детальну інформацію, щоб інший аудитор, який не брав участі у цій перевірці, міг скласти чітке уявлення про виконану роботу і підтвердити висновки цієї перевірки;
- документи мають бути складені в ході перевірки, складання їх після завершення перевірки і підготовки аудиторського висновку не допускається;
- складаючи робочі документи, аудитор повинен враховувати не тільки інформацію, що стосується звітного періоду, який перевіряється, а й дані попереднього періоду (наприклад, сальдо за рахунками на кінець періоду, що передував звітному), а також відомості, отримані після складання бухгалтерської звітності, про події, що відбулися після завершення звітного періоду, які можуть суттєво вплинути на діяльність або фінансове становище підприємства;
- документи мають відображати найсуттєвіші моменти, з яких аудитору слід висловити думку, охоплювати найважливіші напрями перевірки і завдання, поставлені й вирішені аудитором;
- давати можливість оцінити фінансову звітність згідно з установленими критеріями й ознаками;
- містити інформацію, необхідну чи корисну для наступних аудиторських перевірок;
- відображати стан і оцінку системи внутрішнього контролю на підприємстві та ступінь довіри до нього;
- фіксувати проведені аудиторські процедури з перевірки та оцінки системи бухгалтерського обліку клієнта, дотримання прийнятої (встановленої) облікової політики і відповідність бухгалтерського обліку клієнта встановленим принципам, стандартам, вимогам і законам;
- документи мають бути складені чітко, розбірливо;
- скорочення або умовні позначення, що використовуються, мають бути пояснені на початку папки робочих документів;
- слід обов'язково зазначати місце і дату складання документа, прізвище аудитора і його підпис, номер документа, порядковий номер сторінки в робочій документації;
- мають бути наведені джерела інформації та дані про походження доданих документів, що фіксують господарсько-фінансову діяльність підприємства, а також про виконані аудитором процедури;
- особливі вимоги висуваються до складання робочих документів у випадку, якщо до проведення аудиторської перевірки, крім аудитора, залучаються його асистенти. У цьому разі план аудиторської перевірки та її програма мають бути більш детальними, щоб вони могли бути використані як своєрідні інструкції для асистентів з доручених їм питань. Докази (свідчення),

отримані асистентами, слід оформити документально так, щоб аудитор згодом зміг зробити на їх підставі однозначні чіткі висновки.

Поділ робочих документів аудитора за терміном ведення і використання на довгострокові та нетривалого використання, на нашу думку, відповідає вимозі однорідності класифікації відносно обраної ознаки. Проте зарубіжна практика і література подають робочі документи як довгострокові та поточні, що не зовсім відповідає ознаці класифікації.

Виходячи з досвіду аудиторів німецької фірми KPMG, довгострокові документи (акти) являють собою систематизоване зібрання документів, що мають значення протягом тривалого періоду і слугують для швидкого отримання інформації про основні моменти діяльності підприємства. До довгострокових документів, наприклад, можна віднести довгостроковий договір на проведення аудиту (строк дії якого перевищує один рік), копії засновницьких документів підприємства-клієнта та його основних договорів щодо здійснення господарської діяльності, дані про керівництво і персонал підприємства, про системи бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю, документи з довгострокового планування аудиту тощо.

У практиці аудиторів США ці документи називають такими, що ведуться безперервно.

На думку аудиторів німецької фірми KPMG, поточні робочі документи – це систематизоване зібрання документів, що стосуються річного звіту, який перевіряється, якщо їх не поміщено в довгострокові акти. Спеціалісти в галузі аудиту США вважають, що поточні документи складаються з документів двох категорій (аудиторські адміністративні документи і документи аудиторської інформації).

Виходячи з обраної нами ознаки класифікації (терміну ведення і використання), так звані поточні документи ми назвали документами нетривалого використання. До них, наприклад, належать договір на проведення аудиту на один рік, поточний план і програма перевірки, затверджений склад групи аудиторів, робочі документи з перевірки окремих статей балансу за звітний період, оцінка аудиторського ризику, копії фінансової бухгалтерської звітності за період, що перевіряється, копії первинних документів і облікових реєстрів, результати опитування, тестування, анкетування, запитів та інших виконаних аудиторських процедур.

Робочі документи аудитора тісно пов'язані з отриманням і відображенням аудиторських доказів (свідчень), оскільки перші документально фіксують останні. Виходячи з цього, маючи уявлення про способи і джерела отримання аудиторських доказів, можна за обраною нами ознакою класифікувати робочі документи: отримані від третіх незаінтересованих осіб (відповіді на запит



аудитора в банк); отримані від підприємства-клієнта (оригінали або копії первинних документів, облікових реєстрів, звітів); складені самим аудитором (зафіксовані документально особисті спостереження, результати тестів, аналітичного огляду).

***Робочі документи аудитора за характером інформації, що міститься в них***, є різноманітними:

– такі, що містять інформацію правового характеру, безпосередньо пов'язану з діяльністю підприємства-клієнта (копії договору про заснування, статуту, договорів підприємства з клієнтами і постачальниками);

– про керівництво і персонал підприємства (кількість персоналу, склад апарату управління, особливо про директора, його заступників, головного бухгалтера, менеджера, їх освіту, практичний стаж роботи, функціональні обов'язки);

– про структуру й організацію підприємства-клієнта (розміщення і склад підрозділів, організацію діяльності та перспективи розвитку);

– про економічні засади діяльності підприємства (склад технічного потенціалу, економічної сфери діяльності, продукції, що випускається, за асортиментом і обсягом, становище підприємства на ринку, збут продукції, конкуренти тощо);

– про систему внутрішнього контролю. Необхідність таких документів пояснюється тим, що перш ніж приступити до планування і проведення перевірки аудитор повинен оцінити систему внутрішнього контролю, її ефективність і надійність, а отже, ступінь довіри до неї та можливості використання у своїй роботі даних внутрішнього аудиту. Такий висновок аудитора, а також слабкі сторони системи внутрішнього контролю, результати відповідних тестів мають бути документально оформлені;

– про систему бухгалтерського обліку підприємства-клієнта (облікову політику, яку використовує підприємство, її постійність, доцільність застосування її клієнтом, дотримання установлених облікових процедур, завдання, покладені на бухгалтерію, її структуру, рівень автоматизації (комп'ютеризації) бухгалтерського обліку, недоліки і помилки в системі бухгалтерського обліку, виявлені під час попередніх аудиторських перевірок);

– аудиторські організаційно-функціональні робочі документи, які дають можливість на належному рівні, дотримуючись вимог, що висувуються до проведення аудиторської перевірки, організувати, спланувати аудит, підтримувати необхідні контакти з підприємством-клієнтом (договір, замовлення на проведення аудиту, призначення групи аудиторів для перевірки, план і програма аудиту, оформлені письмово бесіди аудитора з керівництвом підприємства-клієнта, декларація про повноту інформації);

– документи оцінки аудиторського ризику. До початку перевірки та планування її аудитор має оцінити аудиторський ризик – власний ризик підприємства, ризик контролю і ризик невиявлення. Причому загальний аудиторський ризик має бути на прийнятно низькому рівні, щоб аудиторська перевірка вважалась проведеною на належному рівні. Таке визначення загального аудиторського ризику і його складових має бути документально оформлене; слід також зафіксувати всі коригування, що виникли в ході перевірки;

– аудиторські документи з перевірки окремих статей і показників річного звіту, складені чи отримані аудитором після завершення звітнього періоду, що перевіряється, під час безпосередньої перевірки окремих активів і пасивів підприємства. Така документація становить найбільшу частину аудиторського досьє. Це, наприклад, копії первинної документації підприємства-клієнта чи облікових реєстрів з помітками аудитора про перевірку; відповіді на запити від третіх осіб; результати тестів за конкретними видами активів і пасивів; опис і результати інших аудиторських послуг;

– кореспонденція аудитора (письмові звернення аудитора до керівництва підприємства з проханням надати йому ту чи іншу інформацію; листи з зазначенням недоліків, виявлених аудитором у ході перевірки, наприклад у системах внутрішнього контролю, бухгалтерського обліку, під час проведення інвентаризації, а також рекомендації щодо усунення їх; повідомлення про виявлені суттєві помилки у фінансовій звітності та вимоги коригування її);

– підсумковий аудиторський висновок є невід’ємною частиною аудиторської документації, оскільки саме в ньому міститься інформація аудитора про те, чи підтверджує він бухгалтерську фінансову звітність підприємства-клієнта. У зв’язку з цим не виникає сумнівів у документальному оформленні його;

– пропозиції та рекомендації на розгляд аудитора, крім оцінки фінансової звітності, а особливо якщо є угода на надання аудиторських послуг (супутніх аудиторю робіт); аудитор висловлює керівництву підприємства свої побажання, пропозиції та рекомендації щодо подальшої роботи підприємства-клієнта, стратегії його розвитку, удосконалення систем бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю, а також з ряду інших питань.

Під час аудиторської перевірки аудитор виконує багато різних аудиторських процедур, що допомагають вирішити завдання, які стоять перед ним. Виходячи з цього **робочі документи за їхнім призначенням**, тобто метою складання, можна поділити на такі:

– *оглядові*, в яких наведено загальну характеристику підприємства-клієнта чи загальний огляд поданої фінансової звітності;

- *інформативні*, що дають точну інформацію про здійснені господарські операції, події, що відбулися, стан справ тощо;
- *перевірочні*, що свідчать про перевірку стану активів і пасивів, відображених у звітності, повноти, фактичної наявності, належності їх за усіма критеріями оцінки звітності;
- *підтверджуючі* – відповіді на запити від третіх осіб, які підтверджують чи не підтверджують інформацію, подану підприємством-клієнтом, або висновки аудитора;
- *розрахункові*, що містять певні розрахунки аудитора, які підтверджують дані фінансової звітності (власні розрахунки аудитора з перевірки правильності визначення бухгалтером підсумкових сум, оборотів за рахунками і сальдо);
- *порівняльні*, складені аудитором з метою порівняння, наприклад, показників звітного періоду, який перевіряється, і того, що передував йому, з метою виявлення тенденцій розвитку підприємства або порівняння результатів діяльності підприємства-клієнта та інших підприємств цієї галузі;
- *аналітичні*, складені в результаті застосування аудитором методу аналітичного огляду, наприклад, визначення загального фінансового стану підприємства, його платіжної спроможності, рентабельності, ліквідності та інших показників.

Важливою є проблема стандартизації робочих документів. Їх можна класифікувати як стандартизовані (форми договорів, листів клієнту) і документи довільної форми (складені на розсуд аудитора).

Використання стандартизованих робочих паперів може вплинути на ефективність складання й аналізу їх. Інакше кажучи, у разі чітко встановлених форми і змісту робочих паперів можлива ситуація, коли аудитор глибоко не вникне в суть питання, яке перевіряється, пропустить щось важливе, суттєве (не передбачене стандартним документом), що в кінцевому підсумку вплине на загальну ефективність аудиторської перевірки, її якість та отримані результати.

*За формою подання робочі документи* можуть бути: табличні (зміст викладено у таблиці), текстові (викладені в описовій формі), графічні (викладені у вигляді графіків діаграм, схем) і комбіновані (поєднання табличного, текстового і графічного матеріалу). За способом складання робочі документи аудитора поділяються на ручні та виготовлені на машинних носіях.

Вибір техніки складання робочих документів в основному залежить від того, яким способом ведеться бухгалтерський облік на підприємстві-клієнті, а також від особистого досвіду і компетентності аудитора.

Сукупність робочих документів, складених аудитором до початку і в ході перевірки фінансової звітності підприємства-клієнта, є аудиторським досьє

(папкою), що має свій номер, позначення про дати початку і закінчення аудиторської перевірки.

Вимоги до робочих документів аудитора визначають їхні обов'язкові реквізити і складові, а саме: найменування документа, назва клієнта, порядковий номер документа і сторінка розміщення його в аудиторському досьє, період перевірки, зміст (виклад процедур, зазначення методів і прийомів, отримані результати, висновок аудитора з конкретного факту перевірки), зазначення осіб, які склали і перевірили документ, їхні підписи, дата складання документа та інші спеціальні реквізити.

## ТЕМА 6. АУДИТОРСЬКИЙ РИЗИК І ОЦІНЮВАННЯ СИСТЕМИ ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ

1. Система економічних ризиків і місце в ній аудиторського ризику
2. Сутність аудиторського ризику
3. Суттєвість та її вплив на аудиторський ризик

### 1. СИСТЕМА ЕКОНОМІЧНИХ РИЗИКІВ І МІСЦЕ В НІЙ АУДИТОРСЬКОГО РИЗИКУ

Під ризиком розуміють можливу небезпеку втрат, зумовлених специфікою тих чи інших явищ природи і видів діяльності людського суспільства.

Як економічна категорія ризик – це подія, яка може статися або не відбутися. У разі здійснення такої події можливі три економічні результати: негативний (програш, втрати), нульовий та позитивний (виграш, прибуток).

Ризиком можливо управляти, тобто використовувати різноманітні методи, які дозволяють повною мірою прогнозувати ризикову подію та вживати заходи щодо зниження ризику.

**Аудиторський ризик** розглядають як складову частину системи фінансово-економічних ризиків. Існує розуміння аудиту, як процесу зменшення до прийняттого рівня інформаційного ризику для користувачів фінансової звітності.

Інформаційний ризик – це ймовірність того, що у фінансових звітах, які публікуються підприємством, містяться неправдиві відомості (дані). Акціонери, інвестори кредитори, урядові органи, аналітики, профспілки та прості службовці, приймаючи економічні рішення, покладаються на те, що інформація достовірна, передбачаючи наявність певного рівня ризику. Аудитор повинен підтвердити достовірність фінансової звітності, що дає змогу користувачам розраховувати на те, що інформаційний ризик невеликий.

Зменшення ризику наявності неправдивих даних у фінансовій звітності – одне з основних завдань аудиторської перевірки.

Ризик взагалі виникає лише тоді, коли має місце невизначеність, відсутність вичерпної інформації щодо умов прийняття рішень. Якщо все відомо - ризик відсутній. Тільки за умов багатоваріантності майбутнього, наявності елементів непередбаченості можна говорити про наявність ризику.

Під невизначеністю розуміють наявність неповної інформації про умови прийняття рішень, а не її відсутність взагалі. **Невизначеність** – поняття, яке відображає об'єктивну неможливість отримання абсолютного знання про внутрішні і зовнішні умови функціонування соціально-економічних систем, неоднозначність їх параметрів.

Невизначеність характеризується множиною значень параметрів, таких як множина станів, випадків, альтернатив, елементарних подій, випадків, зона невизначеності.

*Інформаційний ризик – це ймовірність того, що у фінансових звітах, які чинники невизначеності різноманітні:* випадковий характер науково-технічного прогресу; випадкові помилки при прогнозуванні; динамічні зміни внутрішніх і зовнішніх умов роз витку економіки, неминучі похибки в аналізі складної системи «природа–суспільство–людина», ймовірний характер важливих економічних параметрів (врожайність сільськогосподарських культур, запаси корисних копали); роз виток та розширення творчої активності працездатного населення, необхідність проектування потужних інформаційних потоків.

Користувачам інформації ті аудиторам слід пам'ятати, що повне усунення інформаційного ризику за допомогою аудиту неможливе – така мета є просто нереальною. Наявність аудиторського висновку про бухгалтерську звітність зменшує рівень інформаційного ризику, знижує його до прийнятних меж, але не зводить до нуля.

Використовують чотири основні способи зменшення інформаційного ризику:

1. Користувач інформації усуває ризик самостійно. Як правило, це потребує великих коштів, а тому – непрактично, економічно неефективно. Проте цей спосіб широко застосовується банками, страховими компаніями тощо. Державна податкова служба в даний час використовує тільки цей спосіб під час перевірки правильності нарахування та повноти і своєчасності оплати податків.

2. Користувач вдається до ризику з метою економії своїх поточних витрат. Як правило, прийняття такого рішення більш характерно для адміністрації невеликих економічних суб'єктів, які не мають коштів для проведення перевірки.

3. Користувач розділяє інформаційний ризик з постачальником інформації (адміністрацією економічного суб'єкта).

4. Користувач довіряє тій інформації, яка підтверджена висновком аудитора. Це класичний випадок зниження рівня інформаційного ризику в умовах ринкової економіки.

**Аудиторський ризик** – це помилкове підтвердження аудитором достовірності фінансової звітності, яка у подальшій перевірці не підтверджена іншими аудиторами або контрольними органами. Аудиторський ризик – це функція ризику суттєвого викривлення фінансових звітів (або просто «ризик суттєвого викривлення») (тобто ризик того, що фінансові звіти суттєво викривлені до аудиторської перевірки) та ризику того, що аудитор не виявить таке викривлення («ризик невиявлення»). Аудиторською практикою доведено,

що за певних обставин необхідно, щоб ризик був якомога нижчим, інакше не можна захистити інтереси ні користувачів ні аудиторів.

Ймовірність того, що висновок про відсутність помилки в кожній із статей звітності буде правильним, залежить від трьох чинників:

- бухгалтерського обліку підприємств;
- надійності систем контролю;
- аудиторських процедур.

Ризик має три складових частини:

- властивий ризик;
- ризик, пов'язаний з невідповідністю функціонування внутрішнього контролю;
- ризик невиявлення помилок і перекручень.

*Властивий ризик* – це всі ризики, пов'язані у підприємницькою діяльністю, які перебувають під впливом зовнішніх і внутрішніх факторів, здебільшого прямо не пов'язані з контрагентом підприємця (інфляція, конкуренція, спад виробництва, розрив ділових зв'язків, зміни ринку збуту, безробіття тощо), а також загальною організацією і структурою підприємства, господарсько-управлінською на фахово-штатною політикою, кваліфікацією кадрів.

Чинники, які впливають на властивий ризик звітності економічного суб'єкта у цілому, доцільно подати з врахуванням рівня їх значущості. Найважливішим можна вважати чинники загального економічного становища країни, галузевої специфіки, податкового законодавства, дії контролюючих органів, а потім такі чинники, як чесність персоналу, досвід та кваліфікація бухгалтерського персоналу тощо. Їх можна представити у такій послідовності:

- загальна економічна ситуація в країні (інфляція, загальний спад виробництва безробіття, соціальна незахищеність населення тощо);
- постійні зміни в законодавстві і політиці уряду;
- зміна суспільних цінностей, орієнтацій та способу життя;
- наявність нових галузей виробництва;
- зміни довгострокових тенденцій, особливості функціонування та поточного економічного стану галузі, в якій працює економічний суб'єкт (наприклад, галузям, де рентабельність вище середньої по економіці в цілому, притаманний більш високий ризик);
- вид і характер (специфічні особливості) діяльності економічного суб'єкта (гравальному бізнесу притаманний більш високий властивий ризик, ніж торгівля, а торгівлі – більш високий, ніж промисловості);
- впровадження нової технології, технологічні зміни, що відбуваються на підприємстві;
- ділові зв'язки економічного суб'єкта;

- організаційна та управлінська структура підприємства;
- чесність персоналу, що здійснює керівні функції та веде облік (це досить суб'єктивна категорія, але очевидно, що детальність багатьох аудиторських процедур, значно залежить від рівня довіри аудитора тим, хто керує економічним суб'єктом, веде там облік і готує звітність);
- досвід і кваліфікація бухгалтерського персоналу (для головного бухгалтера- початківця властивий ризик вищий, ніж для головного бухгалтера з великим стажем і бездоганною репутацією);
- можливість зовнішнього тиску на персонал економічного суб'єкта з метою досягнення певних показників (наприклад, для одержання необхідної позики керівник може вимагати від головного бухгалтера «покращити» показники балансу, а для зниження податкових показників – вимагати завищення собівартості за будь-яку ціну);
- можливість контролю за діяльністю економічного суб'єкта з боку його власників (там, де володіння статутним капіталом відокремлене від функції управління виробництвом, внутрішньогосподарський ризик, як правило, нижче, ніж там, де головний акціонер і керуючий фірмою одна особа).

Ризик, пов'язаний з невідповідністю функціонування системи внутрішнього контролю – це **ризик неефективності внутрішнього контролю**. Він полягає у тому, що система бухобліку та внутрішнього контролю не завжди можуть функціонувати настільки ефективно, щоб помилки, які можуть трапитися у залишку по певному бухгалтерському рахунку або у певній категорії операції, могли бути своєчасно попереджені, викриті та своєчасно виправлені персоналом підприємства. Такі помилки можуть бути суттєвими по кожному залишку або у загальній сукупності з перекрученими по інших залишках чи операціях.

*Попередня оцінка ризику невідповідності внутрішнього контролю* – це оцінка ефективності системи обліку і внутрішнього контролю підприємства, що дає змогу його співробітникам відвернути, виявити і виправити суттєві перекрученя та помилки. Певний ризик невідповідності внутрішнього контролю завжди буде існувати з причин обмежень, які властиві кожній системі обліку і внутрішнього контролю і яких не можна уникнути.

Під час формування думки про ступінь ризику аудитор повинен спиратись на аналіз таких даних:

1. Результатів аудиту минулих періодів. З цією метою аудитор вивчає всі доступні робочі документи аудиту минулих років.
2. Результатів дослідження у вигляді спеціальних питань, які були поставлені аудитором працівникам організації на етапі попереднього планування.



**Ризик контролю** – це ступінь довіри аудитора до внутрішнього контролю організації за формуванням економічних показників. Він полягає у невиявленні помилок системою внутрішнього контролю підприємства і повністю залежить від діяльності адміністрації. Чим більшою мірою аудитор збирається покладатись при підготовці своєї думки на певні засоби контролю, тим ретельніше він повинен перевіряти їх надійність і ефективність.

Якщо аудитори проводять перевірку фінансових звітів одного і того ж клієнта декілька років підряд, вони часто ще до початку перевірки мають уявлення про ефективність системи внутрішнього контролю клієнта. З одного боку, такий досвід попередньої роботи з клієнтом досить корисний, а з іншого – аудитори можуть і не помітити падіння ефективності внутрішнього контролю, яке можливо відбулось останнім часом. Чим вище рівень надійності внутрішнього контролю, тим нижчий ризик аудитора. В той час аудитор ніколи не повинен у повній мірі покладатись на систему внутрішнього контролю клієнта. Помилки в бухобліку завжди можливі, оскільки жодна система контролю не може бути ефективною на 100%.

Кінцева впевненість щодо величини ризику внутрішнього контролю досягається його тестуванням, яке включає:

- перевірку документів, які підтвержують функціонування внутрішнього контролю, наприклад, перевірку документів на наявність необхідних підписів;
- опитування на нагляд за контрольними процедурами, які не знаходять письмового підтвердження, з метою визначення їх тактичного існування і виявлення осіб, які їх проводять;
- повторення процедур контролю, наприклад, порівняння аудитором записів по банківському рахунку з виписками банку.

Згідно із міжнародним стандартом аудиту №200 «Мета та загальні принципи аудиту фінансових звітів» **ризик невиявлення** – це ризик того, що аудитор не виявить викривлення, яке існує у твердженні і може бути суттєвим окремо або в сукупності з іншими викривленнями. Ризик невиявлення – це функція ефективності аудиторської процедури та її застосування аудитором.

Його не можна зменшити до нуля, тому що аудитор, як правило, не перевіряє весь клас операцій, всі залишки на рахунках або розкриття всієї інформації, а також внаслідок інших чинників. Ці інші чинники охоплюють можливість того, що аудитор може обрати неправильне застосування відповідної аудиторської процедури або неправильно тлумачити результатами аудиторської перевірки.

*Ризик невиявлення* пов'язаний з характером, часом та обсягом аудиторських процедур, які визначає аудитор для зменшення аудиторського ризику до прийнятного низького рівня. За такого аудиторського рівня

прийнятний рівень ризику невиявлення обернено пропорційний оцінці ризику суттєвого викривлення на рівні тверджень. Чим більший ризик суттєвого викривлення існує на думку аудитора, тим менший ризик невиявлення можна прийняти. І навпаки, чим менший ризик суттєвого викривлення існує на думку аудитора, тим більший ризик невиявлення можна прийняти.

Ризик контролю і власний ризик не залежать від аудитора, і він не може на них впливати. Вони існують незалежно від аудиторської перевірки фінансової звітності і є результатом діяльності клієнта незалежно від проведення аудиту. На відміну від цих двох складових частин аудиторського ризику, ризик невиявлення є результатом проведення аудиторської перевірки, наслідком виконаної аудитором роботи. За цей ризик аудитор несе повну відповідальність, тобто він визначає ступінь якості, рівня його діяльності.

## 2. СУТНІСТЬ АУДИТОРСЬКОГО РИЗИКУ

Аудиторський ризик можна представити у вигляді моделі, яка має форму:

$$\mathbf{DAR = IR \times CR \times DR,}$$

**DAR** – допустимий аудиторський ризик (в літературі його називають «прийнятний») (Desirel audit risk);

**DR** – ризик не виявлення (Detection risk);

**IR** – внутрішньогосподарський ризик (Inherent risk);

**CR** – ризик контролю (Control risk).

Е.А. Аренс та Дж. К. Лоббек так визначають класифікацію ризиків:

– *допустимий аудиторський ризик* – це здатність признати, що фінансова звітність може містити суттєві помилки після того, як вже завершено аудит і була встановлена стандартна аудиторська думка без обумовлень;

– *внутрішньогосподарський ризик* – це міра очікування аудитором того, що існує помилка у сегменті і вона перевищує допустиму величину до перевірки системи внутрішньогосподарського контролю;

– *ризик контролю* – це міра очікування аудитора, що помилки у сегменті, які перевищують допустиму величину, не будуть ні відвернуті, ні знайдені у системі внутрішньогосподарського контролю клієнта;

– *ризик невиявлення* – це міра готовності аудитора признати, що необхідні аудиторські докази по тому або іншому сегменту не дозволяють виявити помилки, які перевищують допустиму величину, якщо такі помилки є.

Вивчаючи модель аудиторського ризику, звернемо увагу, що існує пряма залежність між допустимим аудиторським ризиком і ризиком не виявлення, а також зворотна залежність між допустимим аудиторським ризиком і кількістю необхідних для збору доказів або інформації, які плануються.

Слід підкреслити, що *модель аудиторського ризику також має недоліки:*

– по-перше, незважаючи на всі бажання аудитора, як можна краще скласти план аудиту, його оцінки допустимого аудиторського ризику, внутрішньогосподарського ризику і ризику контролю значною мірою суб'єктивні і, в кращому випадку, лише приблизно відображають реальність;

– по-друге, модель аудиторського ризику – це модель планування, тому можливості її використання при оцінці результатів аудиту обмежені. Після того, як будуть визначені усі ризики і встановлений план аудиту, складові плану по внутрішньогосподарському ризику і ризику контролю не підлягають змінам на основі отриманих аудиторських свідчень.

За даними зарубіжного досвіду, допустимою величиною аудиторського ризику є величина, що визначається межею від 1 до 5%.

Американські ж фахівці вважають, що немає необхідності кількісно визначити аудиторський ризик або його складові за допомогою математично обґрунтованих моделей оцінки, оскільки неможливо об'єктивно враховувати визначені компоненти аудиторського ризику в зв'язку з великою кількістю змінних, що впливають на них, і суб'єктивного характеру багатьох із цих змінних.

Відповідно, багато аудиторів не вдаються до спроб розподілити визначені розміри за чинниками ризику. Вважається що аудитор завжди повинен розглядати ризик за кожним значним рахунком або класом операцій.

Величину оцінки аудиторського ризику в українській практиці виражають словами (низький, середній, високий). Взагалі, єдиної методики визначення величини аудиторського ризику немає. Вона, як правило, розробляється кожною аудиторською фірмою або окремим аудитором відповідно до умов конкретної перевірки.

Аудиторський ризик в Україні не страхується. Більшості аудиторських фірм навіть у випадку їх ліквідації, всього майна недостатньо для розрахунків із замовником за солідарною відповідальністю, особливо якщо мати на увазі розміри штрафів в Україні.

Рівень аудиторського ризику значною мірою залежить від професіоналізму аудиторів, їхніх морально-вольових та етичних якостей. Досвід показує, що професійні вимоги до аудиторів, їх тестування, сертифікація та ліцензування на право заняття аудиторською діяльністю не забезпечують комплектування аудиторських фірм висококваліфікованими фахівцями.

У зв'язку з цим якість аудиторських робіт не відповідає вимогам клієнтів щодо активізації маркетингової діяльності, поліпшення фінансового становища, удосконалення обліку і звітності, внутрішньогосподарського контролю, запобігання помилкам у оподаткуванні тощо. Все це стримує формування ринку

аудиторських послуг, а звідси і відсутність конкуренції аудиторів за місце на ринку аудиту. З подальшим розвитком підготовки фахівців з аудиту за якістю, створенням ринку аудиторських послуг виникають передумови для конкуренції аудиторів, завдяки чому може запрацювати саморегулюючий механізм аудиторської діяльності в Україні.

### 3. СУТТЄВІСТЬ ТА ЇЇ ВПЛИВ НА АУДИТОРСЬКИЙ РИЗИК

Аудиторська перевірка фінансових звітів за МСА має на меті висловлювання думки про те, чи складені фінансові звіти в усіх суттєвих аспектах відповідно до визначеної концептуальної основи фінансової звітності. Концептуальні основи фінансової звітності суттєвість визначають так: **«Інформація є суттєвою, якщо її пропуск або неправильне відображення може вплинути на економічні рішення користувачів, прийняті на основі фінансових звітів».**

Суттєвість залежить від величини суми статті звітності або значущості помилки, пропуском або невірним відображенням господарського факту або результату господарської операції. При цьому для аудитора суттєвість не є якісною ознакою корисності фінансової інформації. Для аудитора розмір та якість суттєвості є певним порогом, перевищення якого на думку аудитора може вводити в оману користувач фінансової інформації та впливати на адекватність його управлінських рішень. Суттєвість, її розмір або якісні характеристики є **результатом особистого професійного судження аудитора.**

Розглядаючи суттєвість, аудитор повинен оцінювати час та обсяг роботи та потенційні наслідки суттєвих викривлень. Для цього, виходячи з положень МСА аудитор повинен визначити:

1. *Потенційних користувачів фінансової звітності та аудиторського висновку.*
2. *Предмет суттєвого викривлення.*
3. *Мінімальний розмір викривлення щодо предмету.*
4. *Загальний негативний ефект всіх виявлених викривлень.*

Існує багато варіантів **інтересів користувачів** звітності та аудиторського висновку (табл. 4).

Таблиця 4

#### Предмет зацікавленості користувачів звітності

Користувачі	Предмет зацікавленості
Державні фіскальні органи	Правильність визначення об'єкта оподаткування. Своєчасність розрахунків по податках та платежах. Правильність ведення податкового обліку. Легальність діяльності. Повнота відображення господарських операцій та їх результатів.

Державні регуляторні органи	Відповідність форми та структури звітності встановленим вимогам. Значення встановлених коефіцієнтів/індикаторів фінансового стану. Реальність операцій з статутним капіталом. Реальність фінансового результату. Реальність дивідендних виплат. Впровадження основ корпоративного управління. Легітимність емісій цінних паперів.
Інвестори наявні та потенційні	Платоспроможність. Ліквідність. Реальність фінансового результату. Безперервність функціонування. Ефективність господарської діяльності. Реальність планів та прогнозів (бізнес-планів).
Кредитори	Ефективність господарювання. Ліквідність. Платоспроможність (повернення кредиту). Безперервність функціонування. Реальність техніко-економічних обґрунтувань кредитних заявок. Реальність планів та прогнозів.
Прямі власники (засновники)	Реальність фінансового результату. Доцільність та реальність витрат. Безперервність функціонування. Ефективність управління. Досягнення мети. Відсутність шахрайства та обману з боку персоналу.
Учасники (корпоративні власники-акціонери)	Реальність фінансового результату. Розмір прибутку. Розмір дивідендів. Структура статутного капіталу. Безперервність функціонування. Прогнозна інформація на майбутнє. Ефективність управління та відсутність розкрадання майна та капіталу.

На практиці виникає проблема визначення конкретного розміру суттєвості викривлення/невідповідності та її наступного впливу на звітність та на рішення користувачів звітності або аудиторського висновку.

*Мінімальний розмір викривлення* визначається самим аудитором і тут не може бути чітких рамок або граничних величин.

*Кількісний розмір* може мати за базу валюту балансу, сальдо активів, суму чистого прибутку тощо. Важливо, щоб аудитор розумів і міг довести, що перевищення такого розміру призводить до того, що звітність викривлює реальний стан речей та вводить в оману її користувача.

*Якісна характеристика викривлення* теж пов'язана з розміром (сумою), але має ще і негативні правові або економічні наслідки за чинним законодавством. Так це можуть бути ознаки економічного злочину за кримінальним Кодексом України (ст. 212), або ознаки дій, що підпадають під норми адміністративних санкцій за чинним законодавством тощо.

Між суттєвістю та аудиторським ризиком існує зворотній зв'язок – чим вище рівень суттєвості, тим нижче аудиторський ризик, стверджують МСА 320 (п.10). Якщо аудитор після планування перевірки та конкретних аудиторських процедур визнав, що прийнятий рівень суттєвості нижчий, то аудиторський ризик підвищується. Аудитор це може компенсувати таким шляхом:

- знизити рівень ризику контролю, якщо це можливо, і підтверджуючи такий зменшений ризик додатковими або розширеними процедурами;
- знизити ризик невиявлення викривлення шляхом зміни характеру, обсягу та часу запланованих процедур перевірки.

Предмет суттєвого викривлення може бути різноманітним (табл. 5).

Таблиця 5

### Предмет суттєвого викривлення

Предмет	Зміст викривлень
Господарський факт	Зміна економічної або правової суті господарського факту (бартер імітується як взаємозалік, крадіжка коштів з каси видається за господарські витрати, крадіжка безготівкових коштів імітується як авансові виплати третім особам тощо). Недоцільність витрат обґрунтовується планом (кошторисом), наприклад щоквартально здійснюється ремонт службових приміщень. Отримання доходу фізичної особи за рахунок юридичної особи вуалюється безвідсотковим кредитом на 50 років тощо. Надання переваг та доходу керівництву списується на витрати юридичної особи (наприклад: охорона директора за рахунок фірми здійснюється не тільки на роботі, але і у вихідні дні та поширюється на членів його сім'ї. Або керівник вищого органу управління користується мобільним телефоном підвідомчої юридичної особи, яка сплачує за це гроші та відносить їх на власні витрати). Нелегітимність управлінських рішень керівництва по руху грошових коштів або активів.
Первинні документи	Первинні документи, що приймаються до обліку або складаються на об'єкті перевірки не мають доказової або юридичної сили, мають місце підробки підписів або несанкціоновані виправлення. Складання фіктивних за змістом та суттю документів.
Клас рахунків бухгалтерії	МШП з аналітичного обліку переводяться до запасів матеріалів, орендовані основні засоби показуються як власні, проплати за третіх осіб видаються за довгострокові інвестиції або за аванси. Вуалюється внутрішній рух коштів через «скорочення кореспонденцій».
Твердження звітності	Активів на дату звітності не існує але у звітності вони показані. У звітному періоді ряд операцій не відбувалися, але їх результати увійшли у результати звітного періоду. В наявності існує ряд необлікованих активів, придбаних за готівку, але в обліку вони не показані. Ряд витрати звітного періоду насамперед відбулися у попередньому періоді тощо.
Форми звітності	Показники форм звітності не корелюють між собою. Окремі показники форм звітності не співпадають з даними реєстрів синтетичного обліку тощо.

За МСА 315, п.100. **аудитор повинен** виявити і оцінити ризик суттєвого викривлення на рівні фінансових звітів і на рівні твердження за класами операцій, залишками на рахунках та на рівні розкриття інформації. Для цього **аудитор повинен:**

– через розуміння суб'єкта господарювання, його бізнес-середовища, функцій та процедур контролю, пов'язаних з ризиками, розгляд класів операцій, залишків на рахунках та розкриття інформації у фінансових звітах – визначити ризики суттєвого викривлення;

– виявити (оцінити) вплив ризиків на твердження та шляхи і значущість такого впливу;

– визначити вірогідність суттєвих викривлень у фінансових звітах, спричинених ризиками.

Аудиторів слід докладно використати твердження щодо класу операцій, залишків на рахунках бухгалтерії, подання та розкриття інформації з метою сформуванню основи для оцінки ризиків суттєвого викривлення. МСА 500 поділяє твердження, які використовує аудитор на такі категорії (табл. 6).

Таблиця 6

**Категорії тверджень, які використовує аудитор**

<b>Твердження щодо класів операцій та подій за період, що перевіряється</b>	<b>Твердження про залишки на рахунках бухгалтерії на кінець періоду, що перевіряється</b>	<b>Твердження про подання та розкриття інформації</b>
Наявність: операції та події відбулися та стосуються об'єкта перевірки	Існування: активи, зобов'язання та частки участі у капіталі існують	Наявність, права та зобов'язання: події та операції, інформація про які розкрита, відбулися та стосуються об'єкта перевірки
Повнота: відображено всі операції та події, які повинні бути відображеними у звітності	Права та зобов'язання: об'єкт перевірки утримує або контролює права на активи а зобов'язання є зобов'язаннями об'єкта	Повнота: включено розкриття всієї інформації, яка повинна бути у фінансовій звітності
Точність: суми та інші дані, які стосуються відображених у звітності подій та операцій, відображені належним чином	Повнота: відображено всі активи, зобов'язання та частки участі, які мають бути відображені у звітності	Класифікація та зрозумілість: фінансова інформація подана та визначена відповідним чином
Відсічення: операції відображено у відповідному звітному періоді	Оцінка вартості та розподіл: активи, зобов'язання та частки участі в капіталі включено у відповідні форми звітності, а коригування відображені відповідним чином.	Точність та оцінка вартості: інформація розкрита достовірно та у відповідних сумах.
Відповідність (облікова): операції та події відображено на відповідних рахунках бухгалтерії.		

Під час отримання доказів аудитор може використовувати певні **твердження**. Ця дефініція стосується відповідальності управлінського персоналу, який, у поясненні до фінансової звітності вказує на те, що звітність справедливо та достовірно відображає результати діяльності об'єкта перевірки, явно чи не явно робить твердження для третіх осіб щодо тверджень самої фінансової звітності.

МСА дають і перелік способів, використовуючи які аудитор отримує необхідні докази щодо тверджень звітності та суттєвих викривлень в ній. До **процедури тримання аудиторських доказів входять:**

1. *Перевірка записів або документів.* Вона складається з дослідження документів та записів у них, як внутрішніх так і зовнішніх, та на будь-яких носіях. Зазвичай документи та записи перевіряються на *санкціонованість, доказовість, юридичну силу.*

2. *Перевірка матеріальних активів.* Це фізична перевірка активів у місцях їх зберігання. Може здійснюватися шляхом організації інвентаризації, участі у інвентаризації, огляді, контрольного переважування, перемірювання, заміру тощо, фізичної ідентифікації (визнання).

3. *Спостереження.* Суцільне або вибіркове дослідження інформації та її носіїв. Здійснюється шляхом вивчення записів, документів, нагляду за діями персоналу, спостереженням за операціями (відвантаження, контроль вивозу за територію тощо).

4. *Запити.* Це процес звернення за інформацією до обізнаних осіб суб'єкту господарювання, що перевіряється або до контрагентів такого суб'єкту. Запит сам по собі як правило не дає достатні аудиторські докази для виявлення викривлень суттєвого характеру, тим паче для підтвердження думки про ефективність системи внутрішнього контролю. Але запит несе силу певного аргументу під час формування доказів для аудиторського висновку. Запити обов'язкові для отримання доказів щодо судових справ та претензій, Аудитор повинен отримати письмовий дозвіл від управлінського персоналу на зв'язок з юристом. Бажано отримати інформацію від юристів до формування аудиторського висновку.

5. *Підтвердження.* Це особливий тип запитів. Він використовується тоді, коли виникає потреба мати впевненість щодо пояснень управлінського персоналу чи існуючих умов безпосередньо від третьої сторони. (наприклад, *підтвердження умов комерційних угод або підтвердження дебіторської заборгованості або умов позики*).

6. *Перерахування.* Це перевірка арифметичної точності записів у документах. Предметом перерахунку можуть бути не тільки паперові документи а і записи у файлах на машинних носіях інформації.

7. *Повторне виконання.* Полягає у незалежному виконання аудитором процедур чи заходів контролю, які або виконувалися раніше персоналом об'єкта перевірки або системою його внутрішнього контролю (наприклад, складання прогностичного балансу, класифікація дебіторів за термінами заборгованості, визнання активів тощо).



8. *Аналітичні процедури.* Це процедури порівняння, перш за все, економічного та фінансового аналізу, аналізу відповідності фактичного стану прогнозам, аналізу реальності та досягнення прогнозів та кращих оцінок тощо. Слід зауважити, що базовий методичний прийом аналізу – порівняння, практично присутній в усіх аудиторських процедурах.

Виходячи з виконаних аудиторських процедур та доказів, що отримані, аудитор повинен оцінити, чи залишилися відповідними оцінки ризику суттєвого викривлення. Аудитору слід зробити висновок, чи були отримані достатні та відповідні аудиторські докази для зменшення ризику суттєвого викривлення. *Таке судження певним чином залежить від таких чинників:*

- значущість можливого викривлення (самостійно або в сукупності з іншими) у звітності;
- ефективність дій внутрішнього контролю та аудиторських процедур;
- набутий аудитором попередній досвід;
- результати процедур;
- джерела та достовірність інформації;
- переконливість отриманих доказів;
- розуміння бізнесу та самого суб'єкта господарювання, що перевіряється.

## ТЕМА 7. МЕТОДИ АУДИТУ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ ТА КРИТЕРІЇ ЇЇ ОЦІНЮВАННЯ

1. Мета і завдання аудиту фінансової звітності.
2. Призначення основних компонентів фінансової звітності та особливості перевірки.
3. Етапи аудиту фінансової звітності.
4. Методи аналізу фінансової звітності.

### 1. МЕТА І ЗАВДАННЯ АУДИТУ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ

*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. Державним органам управління необхідна інформація про фінансову звітність для формування макроекономічних показників, своєчасність сплати податків, визначення національного доходу і розподіл ресурсів тощо.

Метою складання фінансової звітності є надання користувачам для прийняття рішень повної, правдивої та неупередженої інформації про фінансовий стан, результати діяльності та рух коштів підприємства. Порядок надання фінансової звітності користувачам визначається чинним законодавством.

Ст.14 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» встановлює перелік користувачів, які зобов'язані оприлюднювати фінансову звітність шляхом її публікації: акціонерні товариства, підприємства-емітенти облігацій, банки, інвестиційні фонди та інвестиційні компанії, кредитні союзи, недержавні пенсійні фонди, страхові компанії та інші фінансові установи. Однак, крім відкритої для зовнішніх користувачів, існує ще й закрита звітність. У нормальних умовах це природно.

Перша звітність *призначена для загального користування зовнішніми користувачами* та передбачена законодавством. Закрита звітність задовольняє інтереси власника, її призначення – у забезпеченні більш ефективного управління внутрішніми підрозділами, у прийнятті оперативних рішень на рівні цехів, дільниць бригад тощо. Це досягається шляхом створення додаткового внутрішньогосподарського або управлінського обліку. Тому в ст.14 визначені суб'єкти, які зобов'язані надавати фінансову звітність вузькому колу осіб: органам, до сфери управління яких вони належать, власникам (засновникам) та трудовим колективам на їх вимогу. Тут мають на увазі органи,

уповноважені трудовим колективом, рада трудового колективу, профспілковий комітет тощо.

Фінансова звітність забезпечує інформаційні потреби користувачів щодо:

- придбання, продажу та володіння цінними паперами;
- участі у капіталі підприємства;
- оцінки якості управління;
- оцінки здатності підприємства своєчасно виконувати свої зобов'язання;
- забезпеченості зобов'язань підприємства;
- визначенні суми дивідендів, що підлягають розподілу;
- регулювання діяльності підприємства.

*Внутрішніми користувачами фінансової звітності виступають:*

- засновники і власники підприємства;
- керівники підприємства;
- працівники підприємства.

*Зовнішніми користувачами фінансової звітності виступають:*

- контролюючі органи;
- податкова служба;
- позабюджетні фонди;
- постачальники;
- профспілкові організації;
- конкуренти;
- інвестори.

Згідно міжнародного стандарту 200 «Мета та загальні принципи аудиту фінансових звітів», мета аудиту фінансових звітів полягає у наданні аудиторіві можливості висловити думку про те, чи складені фінансові звіти в усіх суттєвих аспектах відповідно до застосованої концептуальної основи фінансової звітності». *За результатами аудиту складається аудиторський висновок про реальний фінансовий стан суб'єкта господарювання. Думка аудитора про достовірність або недостовірність бухгалтерської звітності повинна базуватись на зібраних під час аудиту необхідних і достатніх підтвердженнях. При цьому збір і аналіз аудиторських підтверджень повинен здійснюватись на систематизованій основі, обґрунтовуючи впевненість аудитора щодо складеного висновку відносно достовірності бухгалтерської звітності.*

На основі отриманих підтверджень аудитор повинен сформулювати думку про відповідність бухгалтерської звітності *критеріям (аудиторським судженням): повнота, існування, права і обов'язки, подання, оцінка.*

Ці критерії можна деталізувати на такі:

- загальна прийнятність звітності (чи відповідає звітність в цілому вимогам, що висуваються до неї і чи не містить суперечливої інформації);
- обґрунтованість (чи існують підстави для включення у звітність вказаних в ній сум);
- повнота (чи включені у звітність всі належні суми, зокрема, чи всі активи і пасиви належать підприємству);
- оцінка (чи правильно оцінені і безпомилково підраховані всі об'єкти обліку);
- класифікація (чи є підстави для віднесення суми на той рахунок, на якому вона записана);
- поділ (чи віднесені всі операції, що проводилися незадовго до дати складання балансу або безпосередньо після неї, до того періоду, в якому вони були проведені);
- охайність (чи відповідають суми окремих операцій даним, які відображені в книгах і журналах аналітичного обліку, чи правильно вони підсумовані, чи відповідають підсумкові суми даним, що показані в Головній книзі);
- розкриття (чи занесені об'єкти обліку в фінансову звітність і чи правильно вони відображені у звітних формах).

#### **Завдання аудиту фінансової звітності:**

- дослідити достовірність та відповідність записів звітності даним Головної книги та реєстрів 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.

*Під час проведення аудиту фінансової звітності вивчаються такі 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.

Аудит фінансової звітності повинен підтвердити реальність інформації про активи і пасиви підприємства.

Світова практика аудиту свідчить про те, що відповідальність за фінансову звітність несе керівництво суб'єкта підприємницької діяльності.

Аудитор своїм висновком підтверджує якісні характеристики фінансової звітності, встановлені П(С)БО (табл. 7).

Таблиця 7

### Якісні характеристики фінансової звітності

Якісні характеристики	Визначення	Пояснення
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.
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.
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.
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.

Аудитор під час проведення 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.

## **2. ПРИЗНАЧЕННЯ ОСНОВНИХ КОМПОНЕНТІВ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ ТА ОСОБЛИВОСТІ ПЕРЕВІРКИ**

Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.99 р. №996-IV встановив правові засади складання фінансової звітності в Україні (набрав чинності з 1 січня 2000 року). *Фінансова звітність підприємства включає:*

1. Баланс (форма №1);
2. Звіт про фінансові результати(форма №2);
3. Звіт про рух грошових коштів (форма №3);
4. Звіт про власний капітал (форма №4);
5. Примітки до фінансових звітів (форма №5) (табл. 8).

Фінансові звіти містять статті, склад і зміст яких визначаються відповідними положеннями (стандартами). Стаття наводиться у фінансовій звітності, якщо вона відповідає критеріям:

- існує ймовірність надходження або вибуття майбутніх економічних вигід, пов'язаних з цією статтею;
- оцінка статті може бути достовірно визначна.

До фінансової звітності включаються показники діяльності філій, представництв, відділень та інших відособлених підрозділів підприємства.

Аудитору слід пам'ятати, що порядок передбачає перед укладанням річної фінансової звітності обов'язкове проведення інвентаризації активів та зобов'язань підприємства.

Проведення інвентаризації також обов'язкові в разі:

- передачі майна державного підприємства в оренду, приватизації майна державного підприємства в акціонерне товариство;
- зміни матеріально-відповідальних осіб (на день приймання-передачі справ);
- встановлення фактів крадіжок або зловживань, псування цінностей, а також за приписом судово-слідчих органів;
- пожежі, стихійного лиха або техногенної аварії;
- ліквідації підприємства, а також в інших випадках, передбачених законодавством.

### Призначення основних компонентів фінансової звітності

Компоненти фінансової звітності	Зміст	Використання інформації
Баланс	Наявність економічних ресурсів, які контролюються підприємством, на дату балансу.	Оцінка структури ресурсів підприємства, їх ліквідності та платоспроможності підприємства. Прогнозування майбутніх потреб у позиках. Оцінка та прогнозування змін в економічних ресурсах, які підприємство, ймовірно, контролюватиме в майбутньому.
Звіт про фінансові результати	Доходи, витрати і фінансові результати підприємства за звітний період	Оцінка та прогноз: – прибутковості діяльності підприємства; – структури доходів та витрат.
Звіт про власний капітал	Зміни у складі власного капіталу підприємства протягом звітного періоду.	Оцінка та прогноз змін у власному капіталі.
Звіт про рух грошових коштів	Генерування та використання грошових коштів протягом звітного періоду.	Оцінка та прогноз операційної, інвестиційної та фінансової діяльності підприємства.
Примітки	Обрана облікова політика: – інформація, яка не показана безпосередньо у фінансових звітах, але обов'язкова за П(С)БО; – додатковий аналіз статей звітності, необхідний для забезпечення її зрозумілості.	Оцінка та прогноз: – облікової політики; – ризиків або невпевненості, які впливають на підприємство, його ресурси та зобов'язання діяльність підрозділів підприємства тощо.

*Баланс (форма №1)* визначає зміст і форми балансу та загальні вимоги до розкриття його статей. Між статтями активу та пасиву балансу існує взаємозв'язок. Кожна стаття балансу має свої джерела фінансування. Джерелами фінансування довгострокових активів, як правило, є власний капітал і довгострокові позикові кошти, але не виключається формування довгострокових активів за рахунок кредитів банку.

Метою складання звіту *форми №2 «Звіт про фінансові результати»* є надання користувачам повної, правдивої інформації про доходи, витрати, прибутки і збитки від діяльності підприємства за звітний період.

Зміст і *форма «Звіту про фінансові результати»* визначені П(С)БО 3 «Звіт про фінансові результати».

У *формі №2 «Звіту про фінансові результати»* передбачається послідовне зіставлення його статей. Процес розрахунку прибутку (збитку) звітного періоду може бути визначений за такою послідовністю:

*Форма №3 «Звіт про рух грошових коштів»* містить інформацію про грошові потоки підприємства за звітний період. Її укладання регулюється П(С)БО 4 «Звіт про рух грошових коштів».

Під грошовими коштами розуміють надходження й вибуття грошових коштів та їх еквівалентів. Рух коштів відображається у Звіті про рух грошових коштів у розрізі трьох видів діяльності: операційної, інвестиційної та фінансової.

Для укладання звіту використовуються показники балансу, Звіту про фінансові результати та дані аналітичного бухобліку.

*Форма №4 «Звіт про власний капітал»* регулюється П(С)БО 5 «Звіт про власний капітал».

*Власний капітал* – це частина в активах підприємства, що залишається після вирахування його зобов'язань. Тому власний капітал підприємства (К) визначається як різниця між вартістю його майна (А) і борговими зобов'язаннями (З):

$$K = A - Z$$

Примітки до фінансових звітів містять сукупність показників і пояснень, які забезпечують деталізацію і обґрунтованість статей фінансових звітів, а також іншу інформацію, розкриття якої передбачене відповідним П(С)БО. Усі компоненти фінансової звітності взаємопов'язані, оскільки відображають відповідні аспекти господарської діяльності підприємства. Баланс відображає фінансовий стан підприємства на певну дату, а Звіт про рух грошових коштів пояснює зміни в одному з важливих компонентів балансу - грошових коштів та їх еквівалентів, які відбулися між датами балансу.

У свою чергу, Звіт про фінансові результати показує результати діяльності підприємства на певний період, а Звіт про рух грошових коштів характеризує вплив цієї діяльності на грошові потоки підприємства. Жодний звіт не може надати всю потрібну інформацію, а тому всі компоненти фінансової звітності слід розглядати у комплексі.

Важливе значення має перевірка звітності. **Перевірка правильності складання балансу** базується на основних питаннях:

– дані статей балансу на початок періоду повинні відповідати даним балансу на кінець попереднього періоду. При зміні вступного балансу на початок року у порівнянні із звітними даними за попередній рік повинні бути дані відповідні пояснення;

– дані статей балансу на кінець звітного періоду повинні бути обґрунтовані результатами інвентаризації;

– суми статей балансу по розрахунках з фінансовими, податковими органами, установами банків повинні бути звірені з ними і бути тотожними;



– дані кінцевого балансу повинні відповідати оборотам і залишкам по рахунках Головної книги чи іншого аналогічного реєстру бухгалтерського обліку на кінець звітного року;

– дані балансів на початок і кінець року повинні бути зіставленими. Будь-які розбіжності в методології формування однієї і тієї ж статті вступного і кінцевого балансів повинні бути пояснені.

**Перевірка правильності відображення в балансі необоротних активів і основних засобів** включає основні питання:

– необхідно впевнитись в тому, що відповідні активи підприємства, включені до складу нематеріальних активів і основних засобів, дійсно є в наявності;

– необхідно впевнитись в доцільності вибору методології відображення господарських операцій та оцінки майна клієнта:

– поділ основних засобів та нематеріальних активів на групи, за якими ведеться бухгалтерський облік;

– вибір методу амортизації об'єктів основних засобів та нематеріальних активів;

– необхідно встановити, чи не було змін в методології обліку основних засобів та нематеріальних активів протягом періоду, що перевіряється;

– необхідно перевірити правильність обліку придбання, зносу і вибуття нематеріальних активів і основних засобів.

Наявність основних засобів перевіряється на підставі інвентарних карток, інвентаризаційних описів і фактичної наявності. Правильність нарахування зносу перевіряється вибірково шляхом складання розрахунку за 1-2 квартали.

**Перевірка правильності відображення в балансі фінансових інвестицій.** До фінансових інвестицій відносяться інвестиції підприємства в державні цінні папери (облігації та інші боргові зобов'язання), цінні папери і статутні капітали інших підприємств, а також надання іншим підприємствам позик.

*У балансі їх відображають відповідно за статтями «Довгострокові фінансові інвестиції» і «Поточні фінансові інвестиції».*

Під час перевірки правильності відображення в балансі фінансових вкладень перевіряють наявність цінних паперів, їх вартість, власника та відповідність реквізитів. При перевірці балансових даних аудитор може прийняти рішення щодо більш глибокої перевірки певних питань.

**Перевірка правильності відображення в балансі запасів.** При перевірці відповідності фактичної наявності виробничих запасів, а також запасів малоцінних і швидкозношуваних предметів і готової продукції обліковим даним необхідно: звернутися до даних річної інвентаризації; вибрати групи запасів, по

яких слід провести суцільну перевірку окремих запасів (наприклад, найбільш цінні чи дефіцитні) і місцях зберігання та визначити групи для вибіркової перевірки.

Важливо звернути увагу на дотримання порядку зберігання матеріальних цінностей на складах, відповідність місць зберігання умовам збереження окремих видів запасів, наявність договорів з матеріально-відповідальними особами. Після чого перевірити оцінку та рух запасів.

**Перевірка правильності відображення в балансі незавершеного виробництва.** По статті «Незавершене виробництво» в балансі повинні відображатись залишки коштів на кінець звітної періоду по рахунках 23 «Виробництва». При перевірці сум незавершеного виробництва слід керуватись Методологією відображення господарських операцій та оцінки майна, обраною клієнтом, та нормативно закріпленим Наказом про облікову політику на підприємстві.

*По незавершеному виробництву також необхідно перевірити, чи відповідають фактичні залишки даним, вказаним в балансі.* Для цього, по-перше, слід впевнитись, що дані обліку підтверджуються результатами інвентаризації незавершеного виробництва та залишки незавершеного виробництва правильно оцінені.

Велике значення має контроль реальної оцінки залишків незавершеного виробництва на кінець кожного місяця, оскільки від обґрунтування розподілу витрат між річною продукцією і незавершеним виробництвом залежить достовірність облікових і звітних даних про собівартість продукції і фінансові результати.

Вихідною інформацією для перевірки складу й оцінки незавершеного виробництва за калькуляційними статтями витрат служать показники зведеного розрахунку собівартості готової продукції. Показані тут дані про собівартість незавершеного виробництва на кінець місяця порівнюються з підсумковими показниками відомостей зведеного обліку виробничих витрат за окремими видами (однорідних групах) продукції, статтями витрат і калькуляційних груп матеріалів. Такий облік на великих і середніх підприємствах зазвичай ведуть в оборотних відомостях по окремих цехах, а на невеликих підприємствах – по підприємству в цілому.

Залишки незавершеного виробництва на підприємствах з одиничним (індивідуальним) характером виробництва оцінюють за фактичними виробничими витратами. Але в галузях промисловості з серійним і масовим характером виробництва для спрощення калькуляційних розрахунків незавершене виробництво можна оцінювати за діючою нормативною (плановою)

виробничою собівартістю. Тоді всі відхилення від норм виробничих витрат списуються на собівартість готової продукції.

Контролюючи оцінку незавершеного виробництва на підприємствах легкої, харчової та інших галузей промисловості з коротким циклом технологічного процесу, необхідно пам'ятати, що декотрі галузеві рекомендації з планування, обліку і калькулювання продукції передбачають залишки незавершеного виробництва тільки в основних прямих витратах. При цьому, всі інші витрати повністю відносяться на готову продукцію.

**Перевірка правильності відображення в балансі готової продукції.** По балансовій статті «Готова продукція» відображаються залишки готових виробів, що знаходяться на складі та обліковуються на рахунку 26 «Готова продукція». При перевірці необхідно впевнитись, що продукція, що обліковується на рахунку 26, повністю укомплектована, пройшла випробування та приймання, здана на склад за накладною.

В залежності від прийнятої облікової політики залишки готової продукції в поточному обліку можуть оцінюватись за фактичною собівартістю і за обліковими цінами (нормативною або плановою собівартістю) з обліком відхилень фактичної собівартості від облікових цін на окремому аналітичному рахунку та за іншими методами оцінки. В останньому випадку для доведення її оцінки в балансі до фактичної виробничої собівартості ці відхилення додаються (зі знаком «плюс» чи «мінус») до залишків продукції. При виконанні одиничних замовлень і робіт може застосуватися оцінка за вільними відпускними цінами і тарифами, збільшення на суму податку на додану вартість. При цьому сума податку повинна враховуватись окремо.

**Перевірка правильності відображення в балансі залишків грошових коштів та дебіторської заборгованості.** При перевірці правильності відображення в балансі грошових коштів не слід обмежуватись лише порівнянням їх залишків по головній в книзі з балансовими даними. По поточних рахунках в банку, що здійснює обслуговування слід взяти підтвердження цих залишків по касі та звірити залишки з даними інвентаризації.

Необхідно провести хоча б вибіркочку перевірку правильності ведення касових операцій та на поточному рахунку (не менше 3–4 місяців) із залученням всіх необхідних облікових реєстрів і первинних документів. Це дозволить також зробити певні висновки щодо правильності ведення бухгалтерського обліку на підприємстві і визначити коло тих операцій (і рахунків), перевірці яких необхідно приділити особливу увагу. При перевірці залишку по статті «Грошові кошти в національній валюті» необхідно звернути увагу на рахунок 33 «Інші кошти», впевнитись в наявності грошових документів та встановити, для яких

потреб призначені квитки, путівки та інші документи, визначити, за рахунок яких коштів вони були оплачені.

Слід пам'ятати, що *перед складанням бухгалтерського балансу проходить переоцінка всіх грошових статей бухгалтерського обліку, виражених в іноземній валюті.*

**Перевірка достовірності відображення в балансі поточних зобов'язання.** При перевірці залишків по рахунках поточних зобов'язань слід звернути увагу на заборгованість підприємств по депонованій заробітній платі, встановити терміни невиконаних заробітної плати, причини несвоєчасності отримання заробітної плати.

По статтях зобов'язання з розрахунків з бюджетом відображається сума заборгованості перед бюджетом на звітну дату. Ці дані повинні бути підтвержені залишками у відповідних податкових документах.

Для контролю за достовірністю даних по статтях розрахунків використовуються, якщо можливо, результати взаємної звірки розрахунків з різними кредиторами.

При відображенні даних по розрахунках з постачальниками і підрядчиками та іншими підприємствами слід враховувати терміни лозової давності, які діють на території України.

**Перевірка правильності відображення в балансі власного капіталу.** Власний капітал складається із статутного капіталу (рахунок 40), пайового капіталу (рахунок 41), додатково вкладеного та іншого додаткового капіталу (рахунок 42), резервного капіталу (рахунок 43), нерозподіленого прибутку (непокритого збитку) (рахунок 44), неоплаченого капіталу (рахунок 46), вилученого капіталу (рахунок 45).

Статутний капітал являє собою об'єднання внесків власників підприємства (учасників, засновників) і його майно в грошовому виразі в розмірах, визначених статутними документами. Тому, передусім, перевіряється відповідність величини статного капіталу підприємства, відображеної по статті «Статний капітал» пасиву балансу, даним статутних документів. Протягом звітного року величина статного капіталу в акціонерних товариствах повинна залишатися незмінною, а збільшення чи зменшення розміру статного капіталу може бути проведено лише за результатами розгляду висновків діяльності підприємства за звітний рік і після внесення відповідних змін до засновницьких документів.

Статутний капітал акціонерного товариства може бути збільшений шляхом випуску нових акцій чи збільшення номінальної вартості раніше випущених акцій, а також шляхом приєднання до статного капіталу проводиться у випадках анулювання частини акцій чи зменшення номінальної вартості акцій. Випуск акцій для покриття збитків підприємства заборонений.

Аналітично перевіряються всі інші статті балансу.

**Перевірка Звіту про фінансові результати.** У процесі підтвердження достовірності інформації звіту з фінансових результатів, який здійснюється аудитором під час аудиту фінансової звітності, може виникнути ситуації, коли:

- інформація, показана у звіті, відображає реальний результат фінансово-господарської діяльності;
- інформація у звіті викривлена без наміру, тобто через помилки в обліку, неправильне тлумачення законів, невірну інтерпретацію господарських фактів та з інших причин;
- інформація у звіті викривлена через неправильне її відображення працівниками підприємства з попереднім наміром, тобто шляхом застосування дій, спеціально підготовлених для викривлення певної інформації.

Важливою якісною характеристикою інформації звітності з фінансових результатів є повнота інформації, яка в Україні найчастіше стає причиною викривлення цієї звітності.

Якщо мова йде про викривлення показників з фінансових результатів, то слід визначити його мету – це заниження базових показників звітності, на основі яких визначається балансовий прибуток або їх завищення. У зв'язку із тим, що показники звітності з фінансових результатів пов'язані з податковою звітністю, *мета заниження таких показників полягає в ухиленні від сплати податків.* У випадку, коли базові показники з фінансових результатів завищені, і на їх основі балансовий прибуток, мета такого викривлення – покращення показників фінансової звітності для подачі її користувачам.

Однак, під час здійснення такої складної процедури, як підтвердження достовірності й повноти показників звітності з фінансових результатів, не слід обмежуватись лише такими мотивами її викривлення.

Основними напрямками емпіричного дослідження є:

- визначення зовнішніх обставин, пов'язаних з діяльністю підприємства, під тиском яких не відображаються реальні результати фінансово-господарської діяльності;
- вивчення особистих мотивів, які спонукають посадових осіб, що мають відношення до фінансової та податкової звітності, впливати на достовірність інформації в цій звітності;
- виявлення причин, які сприяють приховуванню фактів недостовірного відображення інформації про фінансові результати у фінансовій та податковій звітності;
- виявлення мотивації (психоаналітичний підхід), які здатні виправдати факт недостовірного відображення інформації про фінансові результати у фінансовій та податковій звітності;

- виявлення способів приховування фактів про невідповідність реальних даних з фінансових результатів, наданих у фінансовій та податковій звітності;
- виявлення способів приховування фактів про невідповідність реальних даних з фінансових результатів, наданих у фінансовій та податковій звітності;
- визначення заходів, які можуть сприяти більш достовірному відображенню результатів фінансово-господарської діяльності у фінансовій та податковій звітності.

Тому вивчення показників звітності закінчується дослідженням правильності відображення господарських фактів в бухгалтерському обліку.

### 3. ЕТАПИ АУДИТУ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ

Перед безпосередньою перевіркою фінансових звітів необхідно встановити строки (дати), які мають пряме відношення до фінансової звітності.

Основними строками (датами) в аудиторській перевірці річної бухгалтерської звітності є:

1. Дата календарного закінчення звітного фінансового 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, узгодження 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 реєстри, які підтверджують дані бухгалтерської звітності. Так, якщо бухгалтерський облік на підприємстві ведеться вручну всі документи мають бути виконані чорнилами, а не олівцем, у всіх реєстрах 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 товариства.

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.

Акціонерне товариство може публікувати фінансову звітність тільки, якщо виконані дві необхідні процедури: фінансова звітність перевірена і підтверджена аудитором (аудиторською фірмою); фінансова звітність затверджена загальними зборами акціонерів.

*Між датами, які мають відношення до аудиту, існують певні співвідношення:*

1. Дата випуску фінансової звітності повинна наступити пізніше дати календарного закінчення звітного фінансового року.

Для складання заключних бухгалтерських проводок, формування фінансових результатів, оформлення всіх звітних форм, обліковій службі підприємств необхідний деякий час. Його тривалість залежить від якості бухгалтерського обліку, ступеня автоматизації облікового процесу, складності техніки обліку, кваліфікації бухгалтерського персоналу, наявності філій, представництв та інших відокремлених підрозділів, виділених на самостійний баланс, показники якого повинні бути включені до звітності головного підприємства, та багатьох інших чинників.

2. Дата початку аудиторської перевірки повинна наступити після дати складання та подання фінансової звітності.

Хоча в договорі на проведення аудиту вказується, що дата початку надання послуг по договору є дата, що йде за датою представлення аудитором повністю укомплектованої річної фінансової звітності, це абсолютно не виключає того, що аудитор вже провів або проводить перед планову підготовку аудиту, яка включає в себе вивчення бізнесу клієнта, аналіз облікової політики і оцінку ефективності внутрішнього контролю. До цього моменту вже може бути повністю складений і затверджений план аудиторської перевірки, а також частково або повністю здійснена велика кількість аудиторських процедур.

Під час перевірки фінансової звітності застосовуються прийоми документального контролю. Звітність при цьому підлягає перевірці за формою, аналітичній перевірці і перевірці за змістом (табл. 9).

Таблиця 9

### Способи перевірки фінансової звітності

Назва прийому	Мета роботи	Зміст роботи
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 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.
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 мають місце прострочення погашення заборгованості за внесками до статутного капіталу у засновників. Визначаються ті ділянки звіту, де аудиторський ризик є найбільшим, де існує ймовірність шахрайства чи наявності помилок в обліку і звітності для підприємства. Залежно від цього виділяються ті операції та активи, які необхідно перевірити більш ретельно.
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.

### Етапи аудиту:



Етап 1. Перевірка правильності складання балансу: дані статей балансу на початок звітнього фінансового року повинні відповідати даним балансу на кінець попереднього фінансового року. При зміні вступного балансу на початок року у порівнянні зі звітним за попередній рік у примітках повинні наводитись роз'яснення; дані заключного балансу повинні відповідати залишкам по рахунках синтетичного та аналітичного обліку, записів в Головній книзі, журналах, відомостях або іншого аналогічного реєстру бухгалтерського обліку на кінець звітнього року.

Етап 2. Перевірка узгодженості показників форм річної бухгалтерської звітності. Як правило, для цієї перевірки використовуються таблиці, складені спеціалістами аудиторських фірм. При розробці таких таблиць слід брати до уваги специфіку ведення бухгалтерського обліку у деяких галузях промисловості і сферах діяльності, а також особливості господарських операцій ряду підприємств.

Так загальна таблиця узгодження звітних показників може бути такою:

Пор. №	Показники, які зіставляються	Показники, з якими проводиться зіставлення	Відмітка про виконання
1.	Форма №3, ряд.010, гр.3	Форма №2, ряд.170, гр.3	+

Останню графу таблиці заповнює аудитор, який перевіряє взаємоузгодження показників форм звітності. Якщо співвідношення між показниками, які зіставляються, виконується. В графі 4 «Відмітка про виконання» ставиться відмітка «+» або інша, яка вказує на виконання співвідношення. У протилежному випадку ставиться відмітка «-», яка вказує на те, що співвідношення між показниками не виконано. В подальшому проводиться більш детальний аналіз причин невиконання співвідношення. В результаті детального аналізу зміни або вносяться до таблиці взаємоузгодження показників (якщо при складанні для клієнта не були враховані особливості ведення бухгалтерського обліку або організації господарської діяльності), або аудитор робить висновок про помилку бухгалтерського персоналу при заповненні форм звітності. В такому випадку у звітність вносяться виправлення, які завіряються підписами керівника і головного бухгалтера клієнта.

Етап 3. перевірка Головної книги або іншого аналогічного реєстру бухгалтерського обліку: перевіряється відповідність залишків за Головною книгою сумам, вказаним в балансі та інших формах звітності; складається альтернативний баланс. Як правило, для цього бухгалтер використовує спеціальні комп'ютерні програми. Складання альтернативного балансу дозволяє правильно розташувати залишки по рахунках Головної книги у відповідних рядках балансу, упевнитись у збігу величин валюти балансу. Особливу увагу слід

звернути на те, щоб дебіторська і кредиторська заборгованості були показані в балансі розгорнуто.

Етап 4. Перевірка відповідності оборотів і залишків по всіх журналах і відомостях синтетичного обліку зданими Головної книги. Особливу увагу звертають на суми статей балансу по розрахунках з фінансовими, податковими органами. Установами банку тощо.

3. Дата початку аудиторської перевірки річного звіту повинна передувати даті складання аудиторського звіту. Період між цими датами – це час, фактично потрачений аудитором на проведення аудиторської перевірки, зокрема на її планування (якщо воно не було здійснено раніше), збирання необхідних аудиторських підтверджень відповідно до плану перевірки, складання, оформлення і передачу клієнту аналітичної частини аудиторського висновку-звіту аудитора.

4. Дата складання аудиторського звіту повинна передувати даті підписання аудиторського висновку. Період між цими датами – це час, відведений клієнту на внесення змін і виправлення помилок відповідно до звіту аудитора. Аудитор оцінює суттєвість для достовірності звітності як внесених, так і невнесених виправлень, і вже на цій підставі формує підсумкову частину аудиторського висновку. В цей період повинні бути внесені суттєві зміни і виправлення до звітності, взаємопов'язані всі звітні показники, підготовлена нова редакція приміток до річної звітності.

5. Дата підписання аудиторського висновку повинна передувати даті надання річної фінансової звітності зацікавленим користувачам.

6. Дата затвердження річної фінансової звітності радою директорів (спостережною радою) акціонерного товариства повинна бути наступною за датою підписання аудиторського висновку.

#### **4. МЕТОДИ АНАЛІЗУ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ**

Щоб здійснювати аудит фінансової звітності, аудитор повинен отримати від замовника *письмове звернення*. В ньому повинна бути показана мета перевірки, її масштаб, форма подання звіту, методи, місце і строки виконання. Письмове звернення оформлюється у вигляді «Листа-замовлення».

Підтвердженням згоди аудитора на здійснення перевірки є «Лист зобов'язання», де вказується згода щодо завдань, масштабу аудиту. Згідно із МСА 210 «Умова завдань з аудиторської перевірки», погодженість сторін необхідно підтвердити документально. «Лист-зобов'язання» може містити положення, які стосуються меж відповідальності аудиторської фірми перед клієнтом.

Зміст договору становить умови договору, визначені угодою його сторін, Зміни або припинення зобов'язань, як погоджені сторонами, так і ті, що приймаються ними, як обов'язкові умови договору згідно із законодавством.

Договір за загальним правилом викладається у формі єдиного документа, підписаного сторонами та завіреного печатками.

Крім укладання договору, сторони зобов'язані у будь-якому разі погодити предмет, ціну та строк дії договору. Зміна ціни після укладання договору допускається лише у випадках і на умовах, встановлених договором або законом. Зміна ціни в договорі після його виконання не допускається.

Лише після укладання договору аудитор використовує ті або інші методи аналізу фінансового стану:

**1. Метод читання зовнішньої звітності.** Полягає у вивченні абсолютних значень показників зовнішньої звітності з метою визначення основних джерел коштів компанії (підприємства) та напрямків їх використання за минулий період, а також прибуткової та дивідендної політики. Особливу увагу звертають на наявність у звітності незвичайних показників та сум, а також на інформацію, що міститься у виносках та примітках.

**2. Метод галузевого порівняльного аналізу.** Використовується для порівняння фінансових показників із середньогалузевими та використання їх як основи для проведення аудиту. Позитивними рисами галузевого порівняльного аналізу є те, що в результаті його проведення аудитор може глибше оцінити стійкість фінансових позицій підприємства, його платоспроможність та кредитоспроможність.

**3. Метод порівняльного аналізу облікових та звітних даних клієнта** за кілька минулих періодів часу. Цей метод передбачає вивчення аудитором відхилень (у абсолютному та відносному вираженні) обраних ним показників, а також процентних співвідношень між проміжними та звітними показниками звітності.

**4. Метод порівняльного аналізу фактичних даних клієнта** з розрахунками самого аудитора. Метод полягає в тому, що аудитор перераховує ті чи інші показники звітності (особливо розрахункові) і порівнює їх з результатами клієнта. Частіше це стосується відсотків, амортизаційних відрахувань за об'єктами, витрат майбутніх періодів, індексації основних засобів та інших об'єктів обліку. При цьому аудитор критично оцінює інформацію, яку він перевіряє, щодо її достовірності та об'єктивності. Аудитор повинен визначити мінімальну та максимальну межу можливої різниці, наявність якої не потребує додаткового тестування. Вирішення даного завдання залежить від ступеня істотності (матеріальності) виявленої різниці відносно пов'язаних з нею показників всієї звітності в цілому. Якщо значення виявленої різниці

неприпустиме, то аудитор намагається знайти реальне пояснення чи провести додаткове тестування.

**5. Метод коефіцієнтного аналізу.** Метод заснований на визначенні залежностей між окремими показниками звітності. Коефіцієнтний аналіз може здійснюватися як внутрішньогосподарський, і як зовнішній. Наприклад, з точки зору акціонера чи потенційного інвестора важливе значення має розрахунок коефіцієнтів прибутку на акцію, дивідендних виплат, дивідендної прибутковості, розподіл майна тощо.

Використовуючи різноманітні методики економічного аналізу, аудитор повинен орієнтуватись на застосування персональних комп'ютерів на прикладних спеціалізованих програм.

## ТЕМА 8. АУДИТ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ

1. Аудит необоротних активів.
2. Аудит запасів.
3. Аудит грошових коштів.
4. Аудит витрат, доходів і фінансових результатів.

### 1. АУДИТ НЕОБОРОТНИХ АКТИВІВ

*Мета* аудиту необоротних активів – підтвердити інформацію щодо повноти, достовірності, законності та правильності відображення в обліку необоротних активів, а також установити дотримання підприємством вимог П(С)БО 7 «Основні засоби» та П(С)БО 8 «Нематеріальні активи».

*Предмет* аудиту необоротних активів – господарські процеси та операції, пов'язані з придбанням, створенням, переміщенням та вибуттям необоротних активів, а також відносин, що виникають при цьому на підприємстві та за його межами.

*Об'єктами* аудиту необоротних активів можуть бути:

- П(С)БО, якими керується підприємство при веденні обліку необоротних активів;
- номенклатура робочих бухгалтерських рахунків, а також будова аналітичних рахунків з обліку необоротних активів;
- види необоротних активів;
- групи необоротних активів в середині кожного виду, їх первісна і залишкова вартість;
- правильність документального оформлення операцій, пов'язаних з придбанням, виготовлення, рухом і вибуттям необоротних засобів;
- стан оперативного, інвентарного, аналітичного, синтетичного обліку;
- амортизація та індексація необоротних активів;
- операції з операційної та фінансової оренди необоротних активів;
- операції з капітального та поточного ремонту, технічного переобладнання, модернізації та реконструкції необоротних активів;
- інформація про порушення ведення обліку, нестачі, зловживання, які знайшли документальне підтвердження в актах ревізії, перевірок, висновках аудиторів і постановках правоохоронних органів.

**Джерела аудиторських доказів перевірки необоротних активів.** Аудит будь-якого об'єкту, який, крім іншого, є й об'єктом бухгалтерського обліку, повинен відбуватися за дедуктивним методом, тобто від загального до часткового – починаючи з перевірки звітності та закінчуючи первинними документами за визначеним об'єктом, то всі подальші питання, пов'язані з

аудиторськими доказами визначеного в темі об'єкту або групи об'єктів перевірки будуть розглядатися на трьох основних групах носіїв інформації:

- а) фінансовій звітності;
- б) реєстрах обліку;
- в) первинних документах.

Необхідно пригадати, що планування аудиту будь-якого об'єкта, який, крім іншого, є й об'єктом бухгалтерського обліку, має відбуватися за **дедуктивним методом**, тобто від загального до часткового – починаючи з перевірки **звітності** та закінчуючи **первинними документами** за визначеним об'єктом.

**Завданнями аудиту необоротних активів є :**

- перевірка правильності віднесення активів підприємства до необоротних активів та їхніх видів;
- перевірка правильності формування первісної вартості необоротних активів, виходячи з різних шляхів їхнього надходження;
- встановлення правильності документального оформлення і своєчасного відображення в обліку операцій з необоротними активами, їхнє надходження, внутрішнє переміщення та вибуття;
- перевірка відповідності застосування, правильності розрахунку та своєчасного відображення зносу основних засобів/амортизації нематеріальних активів;
- перевірка доцільності проведення ремонту необоротних активів контроль за витратами на капітальний та поточний ремонт, за правильністю їх відображення;
- перевірка правильності відображення в обліку фінансових результатів від вибуття основних засобів (реалізації, продажу, ліквідації);
- підтвердження законності та правильності відображення в обліку операцій з операційної та фінансової оренди необоротних активів як у орендодавця, так і у орендаря;
- підтвердження законності та правильності відображення на рахунках бухгалтерського обліку інших операцій з необоротними активами.

### **Методика аудиту необоротних активів**

Аудитор, отримавши завдання на проведення аудиту необоротних активів, складає план і програму (розширений план) проведення аудиту необоротних активів і відповідно до неї розпочинає проводити перевірку.

Починається перевірка з оцінки методики та організації обліку необоротних активів, зазначених у Наказі про облікову політику. При цьому, аудитор визначає методичні та організаційні особливості, з 'ясовує можливість

застосування тих чи інших методик, які можна запропонувати та оцінює такі питання у Наказі про облікову політику:

- оцінку граничної вартості основних засобів, яка свідчить про розмежування основних засобів та малоцінних необоротних матеріальних активів;
- особливості аналітичного обліку основних засобів та інших необоротних матеріальних активів;
- методи нарахування амортизації основних засобів та інших необоротних матеріальних активів;
- термін корисної дії нематеріальних активів;
- метод нарахування амортизації нематеріальних активів;
- складання звітності матеріально відповідальними особами;
- наявність та використання робочого плану рахунків для обліку основних засобів, інших необоротних матеріальних активів, нематеріальних активів;
- використання типових та створених підприємством первинних документів, реєстрів обліку, наявність графіку документообігу тощо;
- вивчення посадової інструкції бухгалтера з обліку необоротних активів, а саме – права і обов’язки цієї посадової особи для з’ясування доказів, які можна отримати від цієї посадової особи.

Наступним кроком аудитора є вивчення показників фінансової звітності щодо відображення інформації про наявність та рух необоротних активів.

Разом з тим, аудитор проводить тести на відповідність, тобто здійснює опитування посадової особи для визначення тих моментів з обліку необоротних активів, на які аудитор повинен звернути максимальну увагу, а за якими завданнями доречно провести перевірку шляхом застосування вибірки. Далі аудитор починає проводити перевірку залишків і оборотів по рахунках, використовуючи процедури по суті, а саме – аудитор здійснює безпосередньо процес перевірки, використовуючи при цьому різні методи і прийоми.

Наступним кроком аудитор починає вивчати окремо особливості бухгалтерського обліку для підтвердження інформації про стан:

- а) основних засобів ;
- б) інших необоротних матеріальних активів;
- в) нематеріальних активів;
- г) капітальних інвестицій;
- д) довгострокових фінансових інвестицій;
- е) довгострокової дебіторської заборгованості
- ж) довгострокових біологічних активів.

Наступним більш детально зупинимось тільки на першій складовій необоротних активів – основних засобах.

Під час проведення **аудиту основних засобів**, відповідно до програми (розширеного плану), аудитор повинен ознайомитись з нормативно-законодавчими документами та внутрішніми стандартами, які регламентують облік і використання основних засобів на підприємстві.

Після цього також доцільно розглянути питання **аудиту наявності та руху основних засобів**. Під час вивчення цього питання аудитор повинен виконати ряд таких аудиторських процедур:

– порівняти статті Балансу (031, 032, 020) або Балансу (Звіту про фінансовий стан) (1011, 1012, 1005) з даними таблиці 1 Приміток до річної фінансової звітності (Форма № 5) для з'ясування відповідності даних. Крім того, доцільно цю інформацію порівняти із даними статистичної звітності 11-03;

– порівняти дані Балансу або Балансу (Звіту про фінансовий стан) з даними Оборотної відомості за синтетичними рахунками для уточнення даних за рахунками 10, 11, 131, 132, 152, 153. При виявленні відхилень аудитор фіксує їх у робочих документах ;

– порівняти дані Оборотної відомості за синтетичними рахунками з даними Головної книги, здійснити вивчення операцій про рух основних засобів, а саме – у якому місяці і на яку суму були проведені операції щодо надходження чи вибуття основних засобів. При автоматизації обліку вивчаються записи Оборотної відомості, Головна книга, а також реєстри обліку «Аналіз по рахунку 10», «Аналіз по рахунку 11», «Аналіз по рахунку 13», «Аналіз по рахунку 15» на предмет виявлення господарських операцій з руху основних засобів. Аудитор повинен у робочих документах зафіксувати всі ці господарські операції та перевірити їх суцільним методом, так як вони мають найбільший ризик щодо невірної відображення їх на рахунках бухгалтерського обліку, неправильного формування первісної вартості та результатів від ліквідації;

– перевірити правильність збереження паспортної та технічної документації на основні засоби, які знаходяться у власності суб'єкта господарювання;

– перевірити результати проведення річної інвентаризації. При цьому, необхідно звернути увагу на те, як проводилась інвентаризація – формально чи фактично, яким чином відображені результати інвентаризації. Якщо аудитор визначає певні невідповідності чи порушення, він фіксує їх у робочих документах;

– перевірити всі договори на придбання чи реалізацію основних засобів, наявність та правильність оформлення під них первинних документів;

– звернути особливу увагу на правильність формування первісної вартості та відображення витрат, пов'язаних з придбанням, а також з ліквідацією основних засобів на рахунках бухгалтерського обліку;



- перевірити правильність організації аналітичного обліку, з'ясувати, чи закріплені основні засоби за матеріально відповідальними особами, як часто проводиться їх інвентаризація тощо;
- з'ясувати, чи проведено розподіл основних засобів за групами амортизації;
- перевірити, як ведуться інвентарні картки, як часто в них здійснюються записи, чи всі записи щодо проведення ремонтів та нарахованих сум амортизації відображаються у них;
- перевірити всі первинні документи з надходження основних засобів, які підтверджують суму витрат на їх придбання, монтажні роботи (товарно-транспортні накладні, наряди на виконану роботу тощо) та визначають правильність первісної оцінки придбаних основних засобів, своєчасність введення їх в експлуатацію, оформлення Актом приймання-передачі 03-1, віднесення до певної групи за нормами амортизації, а також правильність відображення на рахунках бухгалтерського обліку операцій, пов'язаних з їх придбанням;
- звернути особливу увагу на операції з надходження основних засобів, а саме – у якості внесків до статутного капіталу (правильність документального оформлення, відсутність податкового кредиту з податку на додану вартість, правильність визначення первісної вартості, відображення на рахунках), у результаті безкоштовного надходження, придбання за операціями фінансового лізингу тощо;
- перевірити доцільність та необхідність ліквідації основних засобів, реалізації основних засобів, правильність документального оформлення, наявність наказів, розпоряджень про ліквідацію основних засобів, експертну оцінку їх вартості у разі необхідності, правильність оформлення актів ліквідації 03-3 та 03-4, правильність відображення витрат, пов'язаних із ліквідацією, наявність цінних відходів і їх вартість, яка відображена у акті, визначення суми зносу, правильність відображення операцій на рахунках бухгалтерського обліку;
- особливу увагу необхідно приділити обліку інших необоротних матеріальних активів відповідно до ПСБО 7 «Основні засоби» та податкового законодавства.

## 2. АУДИТ ЗАПАСІВ

*Мета* аудиту запасів – підтвердити законність господарських операцій щодо запасів та правильності відображення їх в обліку, а також установити дотримання підприємством вимог П(С)БО 9 «Запаси» та П(С)БО 16 «Витрати».

**Предмет** аудиту запасів – господарські процеси та операції, пов’язані з оприбуткуванням, наявністю, рухом, використанням та іншим вибуттям запасів, а також відносин, що виникають при цьому на підприємстві та за його межами.

**Об’єктами** аудиту запасів можуть бути:

**1) елементи облікової політики:**

- П(С)БО, якими керується підприємство при веденні обліку запасів;
- номенклатура робочих бухгалтерських рахунків, а також будова аналітичних рахунків з обліку запасів;
- перелік витрат, що не включаються до первісної вартості запасів;
- порядок відображення в обліку запасів, що не принесуть підприємству економічної вигоди в майбутньому;
- метод оцінювання та списання виробничих запасів;
- порядок визначення первісної вартості запасів, виготовлених власними силами;
- порядок обліку випуску готової продукції;
- порядок списання вартості малоцінних та швидкозношуваних предметів (МТТТГТ) при їх передачі в експлуатацію;
- первинні документи з обліку витрат виробництва;
- об’єкти обліку виробничих витрат та об’єкти калькулювання;
- склад виробничої собівартості;
- перелік статей калькуляції за видами виробництв;
- метод обліку витрат і калькулювання;
- порядок оцінювання залишків незавершеного виробництва;
- перелік загальновиробничих витрат, які відносяться до постійних і змінних;
- розмір нормальної виробничої потужності;
- порядок розподілу загальновиробничих витрат та база розподілу;
- одиниця виміру, за якою обліковуються витрати у кожному виді виробництва.

**2) операції з обліку:**

- виробничих запасів;
- малоцінних та швидкозношуваних предметів (МШП);
- витрат основного виробництва;
- витрат допоміжного виробництва;
- формування фактичної виробничої собівартості
- браку у виробництві;
- напівфабрикатів;
- готової продукції;
- товарів.

3) *записи у звітності, в реєстрах обліку, у зведених та первинних документах.*

4) *інформація про порушення ведення в обліку, нестачі, зловживання, які знайшли документальне підтвердження в актах ревізії, перевірок, висновках аудиторів і постановах правоохоронних органів.*

### **План і програма аудиту запасів**

*Завданнями* аудиту запасів в цілому є:

- правильність віднесення активів підприємства до запасів та до їхніх видів;
- забезпечення зберігання запасів і дотримання встановлених нормативів їхнього виробничого використання;
- правильність визначення первісної або чистої вартості виробничих запасів;
- повнота та правильність відображення в обліку надходження та вибуття запасів за їхніми напрямками;
- доцільність вибору підприємством методу списання запасів на витрати та дотримання його в обліку;
- правильність формування, розподілу та списання транспортно-заготівельних витрат по запасах;
- правильність формування, розподілу та списання торгової націнки на підприємствах торгівлі, які застосовують для обліку товарів метод ціни продажу;
- правильність розподілу вартості використаних на виробництво запасів за видами витрат та за об'єктами калькулювання;
- законність і правильність відображення в обліку надходження, переміщення і списання видів запасів;
- дотримання вимог щодо проведення інвентаризації запасів;
- контроль правильності документального оформлення операцій з обліку витрат і виходу продукції;
- перевірка правильності ведення обліку фактичних витрат і наступного включення їх до собівартості продукції (робіт, послуг) відповідно до прийнятого на підприємстві методу обліку витрат та калькулювання;
- підтвердження обґрунтованості обраного методу калькулювання;
- вивчення правильності накопичення, розподілу та списання загальновиробничих витрат
- оцінювання стану синтетичного та аналітичного обліку запасів.

### **Методика аудиту запасів**

Аудитор, отримавши завдання на проведення аудиту запасів, *складає план і програму* (розширений план) проведення аудиту, і відповідно до цього розпочинає проводити перевірку.

Аудиторську перевірку необхідно починати з вивчення зовнішніх і внутрішніх стандартів, що регулюють організацію і методiku ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності щодо надання інформації з обліку запасів. Починається перевірка з оцінки методики та організації обліку запасів, зазначених у Наказі про облікову політику. При цьому, аудитор визначає *методичні та організаційні особливості*, з'ясовує можливість застосування тих чи інших методик, які можна запропонувати. Він аналізує запис у Наказі про облікову політику:

- яка облікова оцінка запасів;
- відповідно до якого методу оцінки вибуття запасів проводиться їх списання за різними напрямками: відпуском на виробництво, реалізацію, для власних потреб тощо;
- які рахунки і субрахунки передбачені робочим планом рахунків для обліку запасів;
- на яких рахунках здійснюється і який метод використовується для накопичення витрат і проведення розрахунку транспортно-заготівельних витрат за кожним видом запасів;
- що зазначено у посадовій інструкції бухгалтера з обліку запасів;
- чи наявний і раціонально складений графік документообороту за виробничими запасами;
- чи розроблено порядок складання і подання звітів матеріально відповідальними особами;
- чи наявний та фактично виконується план проведення інвентаризацій запасів тощо.

Наступним кроком аудитора є вивчення показників фінансової звітності щодо відображення інформації про наявність та рух запасів, їх видів.

Разом з тим, аудитор проводить тести на відповідність, тобто здійснює опитування посадової особи для визначення тих моментів з обліку запасів, на які аудитор повинен звернути максимальну увагу, а також він виявляє, за якими завданнями доречно провести перевірку шляхом застосування вибірки.

Далі аудитор починає проводити перевірку залишків і оборотів по рахунках, використовуючи процедури по суті, тобто – здійснюючи сам процес перевірки, застосовуючи при цьому різні методи і прийоми фактичного та документального контролю.

За цим об'єктом під час проведення аудиту обов'язково необхідно *враховувати не тільки діюче законодавство, а й галузеві рекомендації щодо обліку собівартості та використання запасів*.

Перевірку запасів аудитор розпочинає з порівняння інформації про наявність запасів за кожною статтею Балансу (Звіту про фінансовий стан), де

відображено залишки за статтями даного об'єкта перевірки, із даними Оборотної відомості за синтетичними рахунками (оборотного балансу) і даними Головної книги (в основному, перевірку здійснюють на звітну дату, на початок і кінець року).

Аудитор вивчає дані фінансової звітності і визначає для себе завдання, яким необхідно приділити максимум уваги. Під час розробки процедур, аудитор повинен звертати увагу на найбільш типові помилки, які трапляються при проведенні аудиту запасів. Особливу увагу необхідно звернути на такі *операції*:

- своєчасність оприбуткування всіх товарно-матеріальних цінностей, їхня відповідність даним попередніх інвентаризацій, результати цих інвентаризацій та правильність розрахунку результатів;

- фактичне використання методу вибуття запасів та його відповідність методу, зазначеному в наказі Про облікову політику;

- правильність розрахунку транспортно-заготівельних витрат (ТЗВ) за кожним видом запасів окремо, а також необхідно з'ясувати, чи включені у розрахунок ТЗВ вартість запасів, що списані у результаті псування, втрат тощо, так як їх необхідно списувати на витрати з урахуванням фактичної собівартості. Як правило, підприємства розраховують ТЗВ тільки з урахуванням вартості запасів, які реалізовані чи використані на виробництво, у результаті чого собівартість готової продукції (товарів, робіт, послуг) за цих обставин часто буває завищена;

- правильність застосування та відображення податку на додану вартість (ПДВ) на запаси, які надійшли на підприємство чи реалізовані покупцем. Особливу увагу необхідно звернути на ті ситуації, коли запаси зіпсовані з вини підприємства чи матеріально відповідальної особи або виявлена їх нестача;

- наявність випадків відшкодування вартості нестач і втрат запасів з вини матеріально відповідальної особи та правильність відображення їх в обліку;

- своєчасність оприбуткування запасів у результаті виявлення лишків при інвентаризації, отримання цінних відходів при ліквідації основних засобів тощо;

- правильність складання звітів матеріально відповідальними особами, наявність підписів матеріально відповідальної особи на звітах, наявність та правильність оформлення договорів про повну матеріальну відповідальність тощо.

*При виявленні відхилень, аудитор повинен здійснити записи у робочі документи, при цьому необхідно з'ясувати, в якому періоді виникли ці відхилення або невідповідності, чи є вони суттєвими. За цим до робочого документа обов'язково необхідно додати докази (копії первинних документів, реєстрів тощо, зроблених із застосуванням засобів копіювальної техніки).*

Необхідно перевірити, як часто проводились інвентаризації запасів, які результати за кожною з них і яким чином відображались вони в обліку. При необхідності аудитор може вимагати від клієнта проведення інвентаризації у період здійснення аудиту, однак самостійно не брати в ній участь, а тільки спостерігати за методикою проведення. За результатами цієї інвентаризації (після її закінчення) аудитор може провести тільки контрольну перевірку.

Необхідно пам'ятати, що аудитор повинен здійснити перевірку за кожним із видів запасів окремо, так як облік кожного виду матеріальних цінностей може мати свою специфіку.

Так, під час **перевірки сировини і матеріалів** необхідно перевірити реєстри обліку, звіти матеріально відповідальних осіб, первинні документи, картки складського обліку на предмет виявлення понаднормового списання матеріалів, сировини чи наявності «червоних» залишків, які виникають у тому випадку, коли матеріалів списано більше, ніж вони є в наявності (як правило, це трапляється при оприбуткуванні не всіх надходжень сировини і матеріалів на підприємство і наявності за цим «сірої» готової продукції, яка не була відображена у обліку), правильність розрахунку ТЗВ по матеріалах, які відносяться на конкретний вид продукції, а не тільки на всю продукцію в цілому тощо. В основному, такі перевірки проводяться шляхом вибірки, але при виявленні значних порушень доцільно перевірити цю ділянку обліку суцільним методом.

Аудит **малоцінних та швидкозношуваних предметів** (МШП) необхідно проводити, вивчивши інформацію та первинні документи про наявність їх на складі. Особливу увагу необхідно звернути на їх облік при передачі в експлуатацію та при списанні. Необхідно перевірити, як ведеться облік МШП за кожною особою, якій видано ці предмети, порядок списання МШП по актах та з'ясувати, чи витримано терміни використання МШП відповідно до нормативу, як проводиться відшкодування МШП у результаті їх втрати чи відшкодування вартості спецодягу (спецвзуття) при звільнені особи тощо.

Перевірка правильності формування **виробничої собівартості** складається з аудиту правильності списання прямих матеріальних, прямих трудових, інших прямих та загальновиробничих витрат.

На цьому етапі необхідно ознайомитись не тільки з нормативними документами, що регулюють специфіку обліку виробничих витрат, а також проаналізувати внутрішні стандарти щодо правильності складання калькуляцій та відображення в обліку витрат на виготовлення продукції чи виконання робіт (надання послуг). Необхідно документально перевірити витрати, що включені до прямої виробничої собівартості: матеріальні, трудові, інші виробничі витрати.

Під час перевірки необхідно не тільки порівняти отримані аудитором результати за формуванням прямої виробничої собівартості з результатами, отриманими при проведенні аудиту запасів, аудиту розрахунків з працівниками з оплати праці тощо, а також провести оцінку ефективності використання матеріальних, трудових та інших ресурсів.

Наступним необхідно перевірити правильність віднесення непрямих виробничих витрат на загальновиробничі витрати, обґрунтованість джерел відшкодування, визначити можливе завищення фактичної виробничої собівартості, а також правильність розподілу загальновиробничих витрат на умовно-змінні та умовно-постійні витрати.

Таким чином, перевіряючи об'єкт «виробництво», аудитор повинен враховувати інформацію не тільки за рахунком 23 «Виробництво», а й дані за відповідними рахунками, пов'язаними як з прямими, так і непрямими виробничими витратами, а саме із рахунками: 20 «Виробничі запаси», 22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети», 25 «Напівфабрикати», 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками», 66 «Розрахунки за виплатами працівникам», 65 «Розрахунки за страхуванням», 13 «Знос (амортизація) необоротних активів», 24 «Брак у виробництві», 91 «Загальновиробничі витрати», 26 «Готова продукція».

Крім того, аудитор повинен перевірити результати фактичної виробничої калькуляції та порівняти її з плановими показниками, що дасть можливість виявити можливу невідповідність за окремими статтями, а також запропонувати шляхи можливого скорочення виробничих витрат для клієнта.

Під час проведення аудиту витрат на виробництво продукції (робіт, послуг) необхідно звернути увагу на такі питання:

- з'ясувати кількість виробництв та їхні види, наявність допоміжних і обслуговуючих виробництв;
- звернути увагу на методи калькулювання собівартості на кожному з виробництв;
- з'ясувати наявність переділів у виробничому процесі або виготовлення чи використання напівфабрикатів власного виробництва;
- звернути увагу на способи визначення залишків (сальдо) на кінець місяця за кожним із виробництв, правильність проведення щомісячних інвентаризацій на виробництві та відображення їх даних у обліку;
- з'ясувати використання відповідних формул та розрахунків для визначення виходу з виробництва готової продукції та правильність цих розрахунків (для цього доречно залучити спеціалістів-технологів за кожним із виробництв);

– перевірити правильність віднесення матеріалів до основних і допоміжних, а особливо – чи було оприбутковано цінні відходи з виробництва, їх вартість, чи не завищена собівартість продукції за рахунок невідображення цінних відходів:

– перевірити, чи було дотримано метод обліку вибуття запасів, визначено у Наказі про облікову політику підприємства при віднесенні їх вартості до собівартості виробництва продукції (робіт, послуг);

– перевірити, чи правильно проведено розподіл транспортно-заготівельних витрат між залишком запасів та запасами, використаними на виробництво, проданими або списаними на інші цілі;

– перевірити правильність віднесення заробітної плати виробничого та загальновиробничого персоналу за джерелами покриття, віднесення разових виплат, допомоги тощо;

– перевірити правильність нарахування зносу (амортизації) основних засобів, інших необоротних матеріальних активів, нематеріальних активів виробничого та загальновиробничого призначення та їх віднесення за джерелами покриття, особливо необхідно звернути увагу на витрати з нарахування амортизації основних засобів, переданих у оперативну оренду;

– перевірити правильність списання вартості наданих послуг, витрат на відрядження виробничого та загальновиробничого персоналу, витрат на ремонт виробничого та загальновиробничого обладнання за джерелами покриття та підтвердження цих витрат відповідними документами;

– перевірити наявність та правильність списання продукції (робіт, послуг) допоміжних та обслуговуючих виробництв на основне виробництво;

– перевірити наявність та правильність списання продукції (робіт, послуг) основного виробництва на допоміжне чи обслуговуюче виробництво;

– перевірити наявність браку у виробництві, з'ясування кожної причини його виникнення та прийняття підприємством запобіжних заходів;

– перевірити правильність відображення браку (за його наявності) у виробництві в бухгалтерському обліку, вирахування його вартості із виробничої собівартості та включення у виробничу собівартість тільки вартість технологічно неминучого браку;

– з'ясувати виконання нормальної виробничої потужності у кожному звітному періоді та, у зв'язку із цим, правильність розрахунку розподілу загальновиробничих витрат і віднесення «недовиконаної» частки постійних нерозподілених загальновиробничих витрат не на виробничу собівартість, а на собівартість реалізації;

– перевірити наявність супутньої (побічної) продукції та вирахування її вартості із виробничої собівартості готової продукції (робіт, послуг) тощо.



### 3. АУДИТ ГРОШОВИХ КОШТІВ

**Мета** аудиту грошових коштів – встановити достовірність даних щодо їхньої наявності та руху, повноти і своєчасності відображення інформації в первинних та зведених документах й облікових регістрах, правильності ведення обліку грошових коштів і розрахунків відповідно до прийнятої облікової політики, достовірності відображення залишків у звітності господарюючого суб'єкта.

**Предмет** аудиту грошових коштів – господарські процеси та операції, пов'язані з рухом грошових коштів та інших коштів, а також відносини, що виникають при цьому на підприємстві та за його межами.

**Об'єктами** аудиту грошових коштів можуть бути:

**1) елементи облікової політики:**

– П(с)БО, якими керується підприємство під час ведення обліку грошових коштів;

– номенклатура робочих бухгалтерських рахунків, а також будова аналітичних рахунків з обліку грошових коштів;

– розподіл посадових обов'язків серед працівників і графік документообігу, графік здачі звітів касирів;

– порядок здачі виручки касирами підприємства;

– форми бланків документів, реєстрів обліку та звітності;

– порядок укладання договору про повну матеріальну відповідальність;

– визначення ліміту центральної (головної) каси чи операційних кас у розрізі окремих підрозділів підприємства;

– порядок проведення інвентаризації коштів.

**2) операції з обліку коштів:**

– грошові кошти (готівка) в касі чи операційних касах підприємства;

– грошові кошти на рахунках у банку;

– грошові кошти в національній валюті;

– грошові кошти в іноземній валюті;

– інші кошти.

**3) записи в первинних та зведених документах, регістрах обліку та у звітності.**

**4) інформація про порушення ведення в обліку нестачі, зловживання, які знайшли документальне підтвердження в актах ревізії, перевірок, висновках аудиторів і постановках правоохоронних органів.**

**Завданнями** аудиту грошових коштів є:

– перевірка організації та методики обліку грошових коштів, визначених Наказом про облікову політику;

- перевірка наявності та використання підприємством різних валют для господарської діяльності;
- визначення організаційної структури руху грошових коштів і наявності поточних рахунків на підприємстві;
- оцінювання стану синтетичного та аналітичного обліку коштів, якості відображення господарських операцій у бухгалтерському обліку облікових регістрах та звітності;
- перевірка наявності грошових коштів у підприємства (не тільки у головній касі, а також і в операційних касах різних підрозділів) та виявлення нестач або надлишків;
- перевірка наявності та руху коштів на поточних та інших рахунках в установах комерційних банків, підтверджених виписками та первинними документами, включаючи рух коштів у іноземній валюті;
- перевірка стану збереження грошових коштів та цінних паперів у касі та правильності організації ведення касового господарства;
- перевірка дотримання Положення про ведення касових операцій у національній валюті в Україні;
- перевірка своєчасності та повноти оприбуткування грошових коштів;
- перевірка законності витрачання грошових коштів.

Програму (розширений план) аудиту грошових коштів доцільно складати за окремими напрямками: кошти у касі, кошти на поточному рахунку, на інших рахунках у комерційних банках на основі завдань плану, деталізуючи процедури та визначаючи джерела отримання доказів. Крім того, необхідно врахувати скільки осіб будуть брати участь у перевірці та термін перевірки, визначений завданням для проведення аудиту грошових коштів.

### **Методика аудиту грошових коштів**

Аудитор, отримавши завдання на проведення аудиту грошових коштів, складає план і програму проведення аудиту (деталізація процедур повинна бути максимальна) та, відповідно до неї, розпочинає проводити перевірку.

Починається перевірка з оцінки методики та організації обліку грошових коштів, зазначених у Наказі про облікову політику. При цьому аудитор визначає методичні та організаційні особливості, з'ясовує можливість застосування тих чи інших методик, які можна запропонувати та оцінює такі питання у Наказі про облікову політику:

- уточнює у робочому плані рахунків, які саме рахунки і субрахунки використовує підприємство та яким чином деталізує інформацію;

- вивчає посадові інструкції бухгалтерів з обліку грошових коштів;
- визначає номери поточних та інших рахунків в установах комерційних банків, як у національній, так і у іноземній валютах;
- з'ясовує наявність ліміту залишку коштів у касі (для головної каси та окремих операційних кас за окремими об'єктами);
- визначає, скільки операційних кас за окремими підрозділами має підприємство і порядок здачі виручки на них;
- з'ясовує використання іноземної валюти при видачі готівкової іноземної валюти та проведення розрахунків з іноземними контрагентами тощо.

На основі завдання та програми проведення аудитор приступає до проведення аудиту грошових коштів.

*Аудит грошових коштів необхідно починати з оцінки даних фінансової звітності, а саме – Балансу* (Звіту про фінансовий стан), з якого з'ясовують суму грошових коштів у національній та іноземній валюті (для звітності по 2012 р. включно), та залишки грошових коштів у касі на початок і кінець звітного періоду та порівнюють з Оборотною відомістю за синтетичними рахунками, щоб дійсно підтвердити залишки у розрізі окремих рахунків: каса, поточний рахунок (за кожним рахунком у установі банку), інші рахунки в установах комерційних банків.

Всі ці *суми грошових коштів також необхідно порівняти з Головною книгою та регістрами бухгалтерського обліку*. У випадку невідповідності сум аудитор фіксує порушення у робочих документах.

*Аудит грошових коштів проводиться за основними напрямками:*

- аудит грошових коштів (готівки) у касі у національній та іноземній валютах;
- аудит грошових коштів на поточних рахунках у національній та іноземній валютах;
- аудит грошових коштів на інших рахунках у комерційних банках;
- аудит грошових коштів у дорозі у національній та іноземній валютах.

***Аудит грошових коштів (готівки) у касі*** у більшості випадків починається за спостереженням аудитора за інвентаризацією готівки у касі на початку проведення аудиту в цілому по підприємству. Ця процедура дає можливість перевірити, чи припускає зловживання управлінський персонал підприємства, або чи допускаються крадіжки грошових коштів.

На основі отриманого завдання на проведення аудиту готівки і відповідно до програми *аудитор перевіряє скільки операційних кас має підприємство* (підприємство може мати центральну касу та каси у магазинах, кафе та інших організаціях та установах), з яких виручка може бути здана як через інкасаторів,

так і через центральну касу для зарахування на поточний рахунок. За кожною касою повинен вестись окремий облік руху готівки у касових книгах.

Необхідно провести одночасну інвентаризацію в усіх касах, при цьому з'ясувати, чи допускаються внутрішні переміщення готівки між касами у тих випадках, коли кошти передбачено здавати безпосередньо через інкасаторів. У таких випадках можуть виникати зловживання з боку управлінського персоналу, а саме: крадіжки, тимчасове використання коштів тощо.

Аудитор повинен визначитись з лімітом каси, розрахунком і затвердженням підприємством. Якщо ж Наказ про встановлений ліміт каси і його розрахунок відсутні, то будь-які залишки у касі на кінець робочого дня вважаються понадлімітними. Наступним, аудитор повинен перевірити Касову книгу та Звіти касирів з метою з'ясування – чи не було перевищення ліміту каси за період, що перевіряється, та чи використовувались кошти за призначенням.

Перед проведенням перевірки аудитор повинен оцінити стан внутрішнього контролю на підприємстві, визначити осіб, які мають право виписувати та підписувати касові ордери і які зобов'язані здійснювати контроль за рухом касових операцій. Аудитор повинен перевірити наявність можливих ознак проведення не реальної, а формальної інвентаризації каси на підприємстві та наявність та зміст договору про повну матеріальну відповідальність касира.

Аудитор, перевіряючи прибуткові та видаткові касові ордери, повинен звернути увагу як на заповнення всіх реквізитів, так і на виплату заробітної плати і коштів за разовими трудовими угодами, розрахунки з нештатними працівниками, видачу коштів під звіт на закупівлю матеріальних цінностей (тут обов'язково перевіряється наявність наказу керівника підприємства про те, кому можуть видаватися кошти під звіт) тощо.

Особливу увагу необхідно звернути на облік касових операцій в іноземній валюті, а саме: особливості її оприбуткування у касу та видача конкретним особам, повернення невикористаної іноземної валюти, термін її повернення тощо. Аудитор перевіряє, чи не допускає підприємство випадків із наявністю на залишку коштів в іноземній валюті, чи не використовує кошти не за призначенням, чи не видає кошти іншим особам, які отримані від підзвітних осіб як невикористані тощо.

Аудит **грошових коштів на поточних рахунках** у національній та іноземних валютах починається зі з'ясування – які рахунки і в яких банках має підприємство, при цьому аудитор повинен занести у робочі документи як номер рахунку, так і назву установи комерційного банку, в якому цей рахунок знаходиться та суму залишку на рахунку відповідно виписці на кінець звітного періоду, за який проводиться аудит. Аудитор порівнює отриману інформацію із даними фінансової звітності, Оборотною відомістю за синтетичними рахунками,

Головною книгою, регістрами аналітичного та синтетичного обліку. У випадку виявлення відхилень він фіксує цю інформацію у робочих документах.

Аудитор перевіряє всі операції по поточних рахунках у комерційних банках на предмет виявлення порушень:

– своєчасність оприбуткування коштів у касу, отриманих з рахунків в установах банків, шляхом побудови порівняльної таблиці за операціями каси і банку;

– перерахування коштів, особливо якщо ці кошти безпосередньо списано на рахунки витрат;

– перевірка виписок банку на предмет вилучення тих чи інших документів чи виписки за операціями по рахунку. При виявленні таких помилок чи зловживань аудитор повинен вимагати від підприємства направити запит до банку на підтвердження певних операцій, по яких відсутні документи чи виписка за конкретний день.

Аудитор перевіряє операції по суті з метою виявлення сумнівних операцій чи незаконного перерахування коштів у результаті зловживань, крадіжки управлінського персоналу. При виявленні таких зловживань після збору всі необхідних доказів аудитор зобов'язаний відобразити виявлені зловживання у своїх робочих документах та повідомити керівництво підприємства. Особливу увагу необхідно приділити перевірці коштів на поточних розрахункових рахунках у іноземній валюті та відображенні цих операцій на рахунках бухгалтерського обліку, а саме – курсових різниць, операцій з придбання та продажу іноземної валюти, своєчасного перерахування коштів за призначенням. Крім того, обов'язково необхідно перевірити правильність відображення витрат за перерахування коштів, інших операцій у іноземній валюті.

Якість перевірки коштів на поточних рахунках і в касі у більшості випадків залежить від інтуїції та досвіду аудитора щодо можливості виявлення зловживань та порушень.

*Аудит грошових коштів на інших рахунках* в установі банку необхідно проводити, починаючи із виявлення рахунків, які має підприємство в установі банку, перевірка аналітичного обліку по рахунках, особливості організації обліку (рахунки і субрахунки за робочим планом рахунків, документообіг, регістри аналітичного та синтетичного обліку). Під час проведення перевірки необхідно з'ясувати наявність договору з банком по тому чи іншому рахунку, які умови по депозитному рахунку, своєчасність зарахування на рахунок коштів, повернутих установою банку, правильність відображення у обліку зарахованих відсотків як суми фінансових доходів.

Під час здійснення аудиту коштів на рахунку по корпоративній банківській платіжній картці необхідно перевірити:

– правильність відображення коштів при зарахуванні їх з поточного рахунку, особливо якщо ці кошти є в іноземній валюті;

– правильність відображення на рахунках бухгалтерського обліку при отриманні виписки, з якої перераховано чи отримано кошти готівкою підзвітною особою (ці кошти необхідно відобразити як кошти, що видано під звіт, а не відразу списувати на витрати).

За цими рахунками потрібно перевірити кожну операцію на предмет правильності відображення їх у бухгалтерському обліку, тому що можуть бути допущені зловживання і помилки.

#### **4. АУДИТ ВИТРАТ, ДОХОДІВ І ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ**

**Мета** аудиту витрат, доходів і фінансових результатів – зібрати достатні та прийнятні докази для формування думки аудитора щодо достовірності, об'єктивності та законності відображення в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності витрат, доходів та фінансових результатів, а також установити дотримання підприємством вимог П(С)БО 15 «Дохід» та П(С)БО 16 «Витрати».

**Предмет** аудиту витрат, доходів і фінансових результатів – господарські процеси та операції, пов'язані з накопиченням та списанням витрат діяльності, з визначенням доходів та фінансових результатів діяльності, а також відносини, що виникають при цьому на підприємстві та за його межами.

**Об'єктами** аудиту витрат, доходів і фінансових результатів можуть бути:

##### **1) елементи облікової політики:**

– П(С)БО, якими керується підприємство при веденні обліку витрат, доходів і фінансових результатів;

– номенклатура робочих бухгалтерських рахунків, а також будова аналітичних рахунків з обліку витрат, доходів і фінансових результатів;

– розмежування витрат за кожною класифікаційною групою витрат від звичайної діяльності;

– критерії оцінювання витрат;

– умови визнання витрат від реалізації продукції, товарів, виконання робіт, надання послуг;

– умови визнання витрат від іншої операційної діяльності;

– перелік статей інших операційних витрат;

– визначення методу визнання доходів;

– розмежування доходу за кожною класифікаційною групою доходів від звичайної діяльності;

– критерії оцінювання доходів;

- умови визнання доходу від реалізації продукції, товарів, виконання робіт, надання послуг;
- умови визнання доходу від операцій, пов'язаних з цільовим фінансуванням;
- умови визнання доходу від використання активів іншими підприємствами;
- первинні документи з обліку витрат, доходів і фінансових результатів.

**2) операції з обліку:**

- собівартості реалізації готової продукції, товарів, робіт, послуг;
- витрат періоду за складовими;
- витрат за елементами;
- фінансових витрат;
- витрат від участі в капіталі;
- інших витрат;
- витрат від надзвичайних подій;
- доходу від реалізації продукції, товарів, виконання робіт, надання послуг;
- інших операційних доходів;
- доходів від участі в капіталі;
- інших фінансових доходів;
- доходів від надзвичайних подій;
- фінансових результатів за видами діяльності;

**3) записи в первинних документах, реєстрах обліку та у звітності;**

**4) інформація про порушення ведення в обліку, зловживання, які знайшли документальне підтвердження в актах ревізії, перевірок, звітах аудиторів.**

**Завдання** аудиту витрат, доходів і фінансових результатів:

- перевірка правильності віднесення витрат і доходів до певних видів діяльності;
- перевірка правильності визначення фінансового результату від основної, операційної, фінансової, інвестиційної діяльності;
- перевірка правильності визначення чистого фінансового результату до оподаткування;
- перевірка правильності розрахунку суми витрат (доходу) з податку на прибуток;
- перевірка правильності визначення чистого фінансового результату після оподаткування;
- перевірка правильності відображення відстрочених податкових кредитів та зобов'язань;

- перевірка відповідності показників за витратами, доходами і фінансовими результатами Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід) нормативним документам, які регламентують порядок його підготовки;
- перевірка достовірності показника прибутковості акцій;
- зіставлення показників за витратами, доходами і фінансовими результатами з відповідними показниками минулого року, з плановими завданнями;
- перевірка достовірності інформації щодо витрат за елементами;
- підтвердження або спростування інформації про витрати, доходи і фінансові результати діяльності, відображені у Звіті про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід);
- правильність відображення витрат, доходів і фінансових результатів у системі бухгалтерського обліку та фінансової звітності.

*Програму (розширений план) аудиту доходів, витрат і фінансових результатів доцільно складати за окремими напрямками видів діяльності: основної, іншої операційної, фінансової та інвестиційної на основі завдань і плану, деталізуючи процедури та визначаючи джерела отримання доказів. Крім того, необхідно врахувати, скільки осіб будуть брати участь у перевірці та термін перевірки, визначений завданням для проведення аудиту доходів, витрат і фінансових результатів.*

### **Методика аудиту витрат, доходів і фінансових результатів**

Аудит витрат, доходів і фінансових результатів аудитор повинен розпочинати з фінансової звітності, а саме з перевірки Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід) для підтвердження достовірності його показників. Кожен аудитор під час розробки методики проведення аудиту витрат і доходів повинен *враховувати галузь діяльності підприємства та специфіку виробництва, наявність структурних підрозділів та інші умови*. Методика аудиту витрат та доходів повинна бути розроблена для кожного підприємства окремо.

Загальні підходи під час проведення аудиту витрат, доходів і фінансових результатів необхідно поділити на етапи:

- *попереднє вивчення Звіту про фінансові результати* (Звіту про сукупний дохід) щодо правильності складання та наявності можливих відхилень за даними реєстрів обліку. Для цього необхідно скористатись даними Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід), Головної книги, Оборотної відомості за синтетичними рахунками, реєстрами обліку за рахунками 79 «Фінансові результати», 70 «Доходи від реалізації», 71 «Інший операційний дохід», 72 «Дохід від участі в капіталі», 73 «Інші фінансові доходи», 74 «Інші доходи», 90 «Собівартість реалізації», 92 «Адміністративні витрати», 93



«Витрати на збут», 94 «Інші витрати операційної діяльності», 95 «Фінансові витрати», 96 «Втрати від участі в капіталі», 97 «Інші витрати», 98 «Податок на прибуток».

Аудитор виявляє можливі чи явні зловживання під час заповнення Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід). При виявленні відхилень аудитор фіксує ці факти у своїх робочих документах.

Якщо відхилень не виявлено, аудитор переходить до **перевірки витрат, яка** здійснюється за декількома напрямками:

1) **перевірка правильності списання на витрати прямих матеріальних, трудових, інших прямих та загальновиробничих витрат і формування виробничої собівартості** – за рахунком 23 «Виробництво» та собівартості реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг) – за рахунком 90 «Собівартість реалізації».

Відповідно до методики формування собівартості реалізації вітчизняними суб'єктами господарювання, вона накопичується за трьома напрямками: для промислових підприємств (тобто тих, які виготовляють уречевлену готову продукцію); для підприємств торгівлі (які не вносять суттєвих змін у предмет продажу при його реалізації, інакше – у товар) та для підприємств, що виконують роботи або надають послуги (у цьому випадку «готовою продукцією» є певні роботи/послуги, що не мають уречевленої форми).

Таким чином, у дебет субрахунку 901 «Собівартість реалізованої готової продукції» на промислових підприємствах собівартість реалізації списується з кредиту рахунку 26 «Готова продукція» у межах відвантаженої (реалізованої) продукції; у дебет субрахунку 902 «Собівартість реалізованих товарів» фактична собівартість реалізованих товарів (без торгових націнок) списується з кредиту рахунку 28 «Товари»; у дебет субрахунку 903 «Собівартість реалізованих робіт і послуг» собівартість реалізованих за звітний період робіт і послуг списується з кредиту рахунку 23 «Виробництво» у межах виконаних (реалізованих) робіт/послуг. Закриття рахунку 90 «Собівартість реалізації» здійснюється тільки у дебет рахунку 79 «Фінансові результати», а саме – субрахунку 791 «Результат операційної діяльності».

Необхідно пам'ятати, що за дебетом рахунку 91 «Загальновиробничі витрати» відповідно до Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій накопичуються накладні виробничі витрати на організацію виробництва та управління цехами, дільницями, відділеннями, бригадами та іншими підрозділами основного й допоміжного виробництва (підприємствами торгівлі рахунок 91 не застосовується). За кредитом рахунку 91 загальновиробничі витрати щомісячно списуються (у частині змінних та

постійних розподілених загальновиробничих витрат) у дебет рахунку 23 «Виробництво» за різними видами виробництв.

За наявності існування у звітному місяці недовиконання нормальної виробничої потужності частина постійних загальновиробничих витрат у межах цього недовиконання між видами виробництв не розподіляється (тобто – вона не збільшує виробничу собівартість), а загальною сумою списується на собівартість реалізованої продукції, а саме – у дебет рахунку 901 «Собівартість реалізованої готової продукції». Таким чином, аудиторіві необхідно пам'ятати, що рахунок 91 безпосередньо з рахунком 79 «Фінансові результати» не кореспондує.

**2) перевірка правильності відображення адміністративних витрат і витрат на збут, які не включаються до складу виробничої собівартості та собівартості реалізації.**

Під час здійсненні аудиту цих видів витрат необхідно використовувати П(С)БО 16 «Витрати», перевіряти дані синтетичного і аналітичного обліку за рахунками 92 «Адміністративні витрати» та 93 «Витрати на збут», з'ясувати наявність розробленого та затвердженого Наказом про облікову політику підприємства склад статей означених витрат, первинні документи з правильності списання матеріальних витрат на потреби апарату управління підприємства та потреби збуту, правильність нарахування заробітної плати – перевірити віднесення нарахованої заробітної плати працівникам на певний вид витрат, при цьому з'ясувати правильність включення витрат із заробітної плати за демонтаж, ремонт чи монтаж основних засобів, а також витрати за обслуговування основних засобів, переданих у оренду.

Крім цього, доцільно перевірити правильність нарахування зносу (амортизації) основних засобів і нематеріальних активів, відображення витрат за комунальні послуги, виявити можливі інші витрати, які відповідно до нормативних документів не повинні бути включені до адміністративних витрат чи витрат на збут. Аудиторіві необхідно пам'ятати, що закриття рахунків 92 та 93 здійснюється тільки у дебет субрахунку 791 «Результат операційної діяльності».

**3) перевірка правильності відображення як в обліку, так і у звітності інших операційних витрат у розрізі субрахунків і в цілому за рахунком 94 «Інші витрати операційної діяльності».** Закривається рахунок 94 у дебет субрахунку 791 «Результат операційної діяльності».

**4) перевірка відображення у обліку та звітності фінансових витрат, витрат від участі в капіталі та інших витрат, а також витрат від надзвичайних подій.**

Під час аудиту цих видів витрат необхідно перевірити та порівняти дані синтетичного та аналітичного обліку за рахунками 95 «Фінансові витрати», 96

«Втрати від участі в капіталі», 97 «Інші витрати», з'ясувати чинність кожної господарської операції, методику нарахування і списання витрат за кожним конкретним випадком. Закриття рахунків 95 та 96 здійснюється тільки у дебет субрахунку 792 «Результат фінансових операцій», рахунок 97 – у дебет субрахунку 793 «Результат іншої діяльності».

**Перевірка доходів** також здійснюється поетапно:

**1) аудит доходів від реалізації.**

Аудит доходів від реалізації (інакше – доходів від основної операційної діяльності) доцільно починати зі з'ясування галузевих особливостей та внутрішніх стандартів, а саме – з Наказу про облікову політику, з договорів продажу, їх реєстрації, ведення та оформлення.

Аудит починається з порівняння даних Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід) з даними Оборотної відомості за синтетичними рахунками, даними Головної книги, реєстрів аналітичного обліку за рахунком 70 «Доходи від реалізації». Під час проведення аудиту доцільно з'ясувати правильність документального оформлення всіх операцій, наявність окремого ведення обліку за видами діяльності, правильного відображення в обліку розрахунків з використанням іноземної валюти, правильного відображення податкового зобов'язання з податку на додану вартість, чинного відображення в обліку доходів при поверненні товарів та продукції тощо. При виявленні неправильного оформлення документів, помилок у веденні обліку та складанні звітності, аудитор повинен рекомендувати керівництву внести зміни, сплатити податки.

Аудитор повинен перевірити відповідність між реалізованою продукцією (товарами), виконаними роботами, наданими послугами та даними реєстрів обліку за рахунками 30 «Готівка», 31 «Рахунки в банках», 36 «Розрахунки з покупцями та замовниками». Особливо ретельно доцільно з'ясувати наявність простроченої дебіторської заборгованості та перевірити первинні документи, пов'язані з її виникненням: договір, рахунки, товарно-транспортні накладні, довіреності тощо.

Крім того, аудитор повинен перевірити правильність оформлення випуску продукції та його відповідність її реалізації. Закриття субрахунків 701 «Дохід від реалізації готової продукції», 702 «Дохід від реалізації товарів» та 703 «Дохід від реалізації робіт і послуг» здійснюється у кредит субрахунку 791 «Результат операційної діяльності»;

**2) аудит інших операційних доходів;**

**3) аудит доходу від участі в капіталі, аудит інших фінансових доходів, аудит інших доходів.**

За цими етапами аудитор повинен перевірити правильність відображення доходів від оренди основних засобів, операцій з іноземною валютою, доходів від фінансових операцій, капітальних інвестицій тощо. Закриття рахунку 71 «Інший операційний дохід» здійснюється у кредит субрахунку 791 «Результат операційної діяльності», рахунків 72 «Дохід від участі в капіталі» та 73 «Інші фінансові доходи» – у дебет субрахунку 792 «Результат фінансових операцій», рахунку 74 «Інші доходи» – у дебет субрахунку 793 «Результат іншої діяльності».

**Перевірка фінансових результатів.** Аудит фінансових результатів необхідно починати з порівняння даних Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід), Оборотної відомості за синтетичними рахунками, Головної книги, реєстрів аналітичного обліку за рахунком 79 «Фінансові результати». У подальшому окремо перевіряються формування результату операційної діяльності, результату фінансових операцій, результатів іншої звичайної діяльності та надзвичайних подій, результату іншої діяльності. Для цього можливо застосувати методики, описані окремо для певного виду доходів та витрат.

## ТЕМА 9. ВНУТРІШНІЙ АУДИТ: ЙОГО СУТНІСТЬ, ОБ'ЄКТИ І СУБ'ЄКТИ

1. Прийоми та методи внутрішнього аудиту.
2. Принципи внутрішнього аудиту.
3. Види внутрішнього аудиту.
4. Стандарти внутрішнього аудиту.

### 1. ПРИЙОМИ ТА МЕТОДИ ВНУТРІШНЬОГО АУДИТУ

Предметом **внутрішнього аудиту** є будь-яка інформація, яка є важливою для прийняття своєчасного і адекватного управлінського рішення. Оскільки носієм інформації є документи і персонал, то вони стають об'єктом внутрішнього аудиту у системі управління підприємством. Причому мова йде не тільки про запобігання банкрутству, але й про розробку заходів від захоплення підприємства, рейдерських атак. У такому випадку використовується уся інформація (юридична, компрометуюча, особисті якості керівника та інша).

Безпосередньо з предметом пов'язаний метод науки. Стосовно внутрішнього аудиту, під методом розуміють систему основних підходів та способів дослідження фактів господарського життя, які відповідають предмету та його завданням.

Методи здійснення внутрішнього аудиту, як і його предмет, виникають та змінюються разом з розвитком суспільства, економічної науки, особливостей підприємства.

**Методи внутрішнього аудиту** поділяють на:

#### 1. *Методи проведення перевірки:*

- фактичний контроль;
- документальний контроль;
- аналітичні тести;
- розрахунково-аналітичний;
- сканування;
- експертної оцінки.

#### 2. *Методи організації перевірки:*

- суцільний;
- вибірковий;
- аналітичний;
- комбінований;
- з використанням комп'ютерної техніки.

До прийомів **фактичного контролю** відносяться:

– інвентаризація – це перевірка фактичної наявності господарських засобів і їх відповідності даним бухгалтерського обліку. Інвентаризація дозволяє шляхом перевірки майна і грошових коштів (активів) виявити їх фактичний стан. Вона стверджує дані бухгалтерського обліку, виявляє необліковані цінності або допущенні збитки, розкрадання, нестачі. Тому за допомогою інвентаризації контролюється збереження майна підприємства, перевіряється повнота і достовірність облікованих даних.

*Інвентаризація* як спосіб визначення фактичної наявності засобів забезпечує достовірність облікових даних, тобто їх відповідність дійсності, яка може бути порушена із зазначених причин. Аудитор порівнює фактичні дані по об'єктах контролю з відповідними даними бухгалтерського обліку. В результаті одержує докази щодо реальності відображених у звітності активів і пасивів;

– обмір виконаних робіт. Контрольний обмір виконаних будівельних, монтажних і ремонтних робіт проводиться внутрішнім аудитором із залученням спеціалістів будівельних організацій чи банків, що фінансують роботи. Контрольні обміри проводяться безпосередньо на об'єкті. За їх допомогою встановлюється фактичний обсяг і вартість виконання робіт та перевіряється правильність їх відображення в актах приймання робіт і нарядах робітників, а також правильність списання матеріалів на проведення цих робіт. За допомогою обміру перевіряється:

а) виконання характеру, кількості та вартості виконаних робіт що вказані в актах приймання і нарядах, а також в проекті та кошторисі;

б) відповідність виконаних робіт, передбачених кошторисними нормами, на підставі яких складені розрахункові одиничні розцінки, калькуляції і прейскурантні ціни, а також розцінки по нарядах;

в) завершеність об'єктів, конструктивних елементів, етапів і виконання робіт або їх частин.

– огляд і обстеження. Огляду підлягають найрізноманітніші об'єкти: виробничі приміщення, території, обладнання, склади, продукція тощо. Своєчасний огляд має велике значення для виявлення речових доказів злочинних дій. Так, наприклад, оглядаючи вагове господарство на складі або в магазині, внутрішній аудитор може виявити полегшені гирі або інші пристрої для обважування покупців. Внутрішній аудитор, наприклад, оглядаючи приміщення, може виявити сейфи чи металеві шафи, на яких немає інвентарних номерів.

Як і огляд, обстеження – це безпосереднє вивчення певних об'єктів підприємства, що перевіряються. В результаті його проведення внутрішній аудитор дізнається, на яких ділянках діяльності підприємства становище несприятливе. При цьому виявляються, головним чином, недоліки, що

«знаходяться на поверхні»: перевитрати фонду зарплати, неналежна організація складського господарства, контрольно-пропускної системи тощо;

– контрольний запуск сировини і матеріалів у виробництво (експеримент), контрольне придбання. *Контрольний запуск сировини і матеріалів у виробництво (експеримент)* проводять з метою визначення достовірності діючих норм і нормативів витрат сировини і матеріалів на виробництво продукції або обсягів будівельно-монтажних робіт. За допомогою контрольного запуску виявляються: факти застарілих норм, в результаті чого в цехах і на складі утворюються невраховані лишки сировини і матеріалів; випадки зменшення норм часу і розцінок на виконувани роботи; неправильність розрахунків ефективності, прийнятих за основу при виплаті грошових винагород по впровадженню нової техніки, дійсний стан справ.

Під час контрольного запуску сировини у виробництво, як і при випуску контрольної партії продукції, фактичний контроль орієнтований на організацію і здійснення звичайного виробничого процесу (в тих самих умовах, на тому ж самому обладнанні, з тими ж самими працівниками та іншим персоналом, тим самим видом сировини, що найчастіше використовується, тощо), але під спостереженням внутрішнього аудитора. Все це необхідно здійснювати з орієнтацією на конкретні умови: як саме у відповідності до його системи внутрішньогосподарського контролю підприємство, що перевіряється, організувало облік руху напівфабрикатів (деталей) у виробництві.

*Контрольне придбання* – це спеціальний, за особливою програмою організований методичний прийом фактичного контролю, який потенційно дозволяє визначити правильність і законність відпуску товарів покупцям, розрахунків з ними в умовах безпосереднього здійснення вказаних господарських операцій. Контрольне придбання покликане сприяти виявленню і документальній фіксації фактів обману покупців, порушення продавцями ліцензійних правил торгівлі тощо.

*Експеримент* – це такий метод вивчення фактів дійсності, при якому аудитор активно впливає на них шляхом створення спеціальних умов, необхідних для виявлення відповідних об'єктивних даних. Експеримент є найбільш складним і ефективним методом емпіричного пізнання. Він об'єднує в собі спостереження, порівняння, зміну. Внутрішні аудитори звертаються до експерименту, коли необхідно перевірити відповідність нормативам фактичного списання матеріальних засобів, правильність тих або інших тверджень спеціалістів, випуску готової продукції тощо.

– лабораторний аналіз проводять тоді, коли визначити якісні ознаки сировини, матеріалів, готових виробів, виконаних будівельно-монтажних і ремонтних робіт іншими прийомами контролю неможливо.

В якості самостійного методичного прийому фактичного контролю можна розглядати і лабораторний аналіз якості сировини і матеріалів, товарів і готової продукції, інших товарно-матеріальних цінностей. Метою такої перевірки є уточнення їх суттєвих характеристик і отримання на цій основі якісно нової інформації.

У багатьох випадках суттєве значення має перевірка якості сировини і матеріалів, що приймаються на приймальні пункти чи використовуються у виробництві, а також напівфабрикатів і готової продукції. Це дає можливість виявити факти використання неповноцінної сировини, заміни одних матеріалів іншими, більш дешевими, недодання в продукцію, перекручення якісних показників продукції, що приймається чи випускається.

Залежно від мети перевірки та характеру продукції аналіз її може здійснюватися такими способами:

- а) огляду, визначення смаку, запаху, кольору тощо;
- б) за допомогою спеціальних приладів (наприклад, жирність молока визначається жирометром);
- в) спеціальним дослідженням в лабораторії (визначення хімічного складу тощо).

Якщо перевірка якості можлива без спеціальних лабораторних досліджень і здійснюється прямо на місці знаходження продукції, то обов'язкову участь в ній повинні брати особи, відповідальні за ділянку роботи. Крім того, можуть бути залучені й інші особи.

Взяття проб або зразків здійснюється і оформляється внутрішнім аудиторним актом, який оформляється за підписами всіх присутніх;

- пояснення і довідки;
- перевірка прийнятих рішень;
- перевірка дотримання трудової дисципліни.

Одним з діючих прийомів **документального контролю** є *зустрічна перевірка документів*. Відомо, що більшість документів складається в двох і більше примірниках. Під час здійснення внутрішніх операцій примірниках документів передаються до різних підрозділів одного підприємства, а при зовнішніх операціях – до різних організацій або підприємств, з якими підприємство, що перевіряється, вступило в господ-дарські взаємовідносини. Зіставлення декількох примірників одного і того ж документа і записів по них в облікових регістрах називається зустрічною перевіркою.

Проводячи зустрічну перевірку документальних даних, внутрішній аудитор вивчає і порівнює окрему інформацію, що повторюється в різних документах та регістрах і відображає взаємопов'язані операції. Наприклад,



випуск продукції і нарахування зарплати робітникам за її виробництво; випуск продукції і списання матеріалів на її випуск.

*Взаємний контроль документів* – це зіставлення окремих реквізитів, які повторюються в ряді документів, відображаючих взаємопов'язані операції. Наприклад, щоб перевірити повноту оприбуткування готової продукції, яка надійшла з виробництва, необхідно провести взаємну звірку документів по відображенню виготовленої продукції з документами по нарахуванню зарплати на її відвантаження покупцям і на виконання вантажно-розвантажувальних робіт. Повноту і своєчасність оприбуткування грошей в касу, отриманих з рахунків підприємства в банку, встановлюють шляхом взаємної звірки даних банківських виписок з рахунків підприємства, корінців чекових книжок, прибуткових касових ордерів і записів у касовій книзі.

*Хронологічний аналіз господарських операцій* – це перевірка реальної можливості здійснення тієї або іншої господарської операції шляхом дослідження хронології записів у регістрах бухгалтерії і в документах. Хронологічний аналіз господарських операцій застосовують в тих випадках, коли є свідчення про розкрадання товарно-матеріальних цінностей, а проведені інвентаризації розбіжностей (недостач і лишків) не встановили. За допомогою такої перевірки, зіставляючи за датами надходження і відпуску матеріалів, можна встановити факти відпуску матеріалів раніше, ніж вони надійшли на склад, або в більшій кількості, ніж було в наявності на відповідну дату. Все це свідчить про те, що на складі є невраховані товарно-матеріальні цінності, тобто їх надлишок.

Щоб перевірити правильність деяких господарських операцій, потрібно зіставити показники документів, що відображають операції (здійснені факти), з документами, що їх обґрунтовують. Наприклад, щоб перевірити правильність нарахування і виплати зарплати по платіжно-розрахункових відомостях, необхідно зіставити вказані по них суми і прізвища працівників з даними табелів обліку робочого часу і документів по нарахуванню зарплати.

*Нормативно-правова перевірка* передбачає вивчення господарських операцій з точки зору їх відповідності нормативним актам, інструкціям, стандартам, положенням, чинному законодавству. Перевірка застосовується тоді, коли під сумнів ставиться правильність або законність документа на виплату готівки, передачу запасів на інші подібні операції.

Документальна перевірка – це перевірка документів і записів, яка може бути:

– *формальною* – полягає у візуальній перевірці правильності записів усіх реквізитів у виявленні безпідставних виправлень, підчисток, дописувань у тексті

і цифрах, в перевірці достовірності підписів посадових і матеріально-відповідальних осіб;

– *арифметичною* – перевірка документів полягає у перевірці правильності розрахунків у документах, облікових регістрах і звітних формах.

– *перевіркою документів по суті* – дозволяє встановити законність і доцільність господарських операцій, правильність відображення операцій на рахунках та включення до статей затрат і валових доходів.

**Аналітичні тести** – це методи порівняння як в абсолютних одиницях, так і у відносних (індекси, коефіцієнти, відсотки).

**Розрахунково-аналітичні методи** використовують економічний аналіз, статистичні, економіко-математичні розрахунки.

**Сканування** – безперервний, поелементний перегляд інформації (наприклад, перегляд первинних документів щодо руху грошей в касі з метою встановлення незвичного факту).

**Експертну оцінку** застосовують під час дослідження документів, господарських операцій, якості виконаних робіт. Вона здійснюється спеціалістами різних галузей знань за дорученнями внутрішнього аудитора. Експерт повинен давати правову, достовірну та об'єктивну оцінку, яка залежить від наданих йому матеріалів правильного формування поставлених йому запитань.

За результатами експертної оцінки складається висновок з повними та конкретними відповідями на запитання, які поставлені внутрішнім аудитором.

У практиці аудиторської роботи виділяють чотири основні методи організації перевірки: суцільна перевірка (документальна і фактична), вибіркова, аналітична, комбінована. Значну допомогу в організації перевірки надає використання комп'ютерної техніки.

Під час суцільн перевірки перевіряються всі масиви інформації, без винятку, щодо господарських процесів, що відбулись у клієнта за період, що перевіряється. На підставі суцільної перевірки, аудитор робить висновки щодо достовірності, доцільності та законності відображення в бухобліку і звітності дій і подій, здійснених економічним суб'єктом за весь період, що перевіряється. Такі перевірки є найбільш точними, а ступінь ризику невиявлення хиб зводиться до мінімального. Проте вони вимагають дуже великих трудових і матеріальних затрат. Тому під час проведення традиційних перевірок суцільна перевірка є недоцільною. Такі перевірки застосовуються для встановлення доказів та визначення заподіяної шкоди в результаті різного роду правопорушень.

Вибіркова перевірка передбачає застосування аудиторських процедур менше, ніж до 100% масивів інформації, дозволяє аудитору отримати докази і оцінивши окремі характеристики вибраних даних, розповсюдити дієвість цих

доказів на всю сукупність даних. Ризик невиявлення хиб збільшується, так як за межами вибірки можуть залишатися факти порушень та помилок. Тому внутрішній аудитор повинен уважно формувати вибірку з урахуванням мети аудиту, сукупності даних (генеральної сукупності) і обсягу вибірки.

Якщо при вибіркового дослідженні встановлені серйозні порушення, то відповідна сукупність інформації повинна бути перевірена суцільним методом.

**Аналітична перевірка** – це оцінка фінансових показників за допомогою вивчення вірогідних залежностей між ними.

**Комбінована перевірка** – це поєднання суцільної, вибіркової та аналітичної перевірки.

**Використання комп'ютера** дозволяє охопити більший обсяг вибірки, проаналізувати ефективніше, ніж ручним методом здійснити додаткові незалежні процедури, отримати нормативну та законодавчу інформацію, узагальнити її, створити методичну базу.

Таким чином, аудиторська перевірка – це складний і тривалий процес. Ось чому виникає необхідність максимально скоротити час перевірок, не знижуючи їх якості і не збільшуючи аудиторського ризику. Це передбачає використання **методики аудиту**, під якою розуміють послідовність та порядок застосування окремих методів аудиторської перевірки та її організації з метою встановлення об'єктивної істини.

## 2. ПРИНЦИПИ ВНУТРІШНЬОГО АУДИТУ

У міжнародному нормативі аудиту №3 «Основні принципи, які регулюють аудит», визначені принципи зовнішнього аудиту:

- цілісність, об'єктивність і незалежність;
- конфіденційність; майстерність і компетентність;
- робота, яку виконують інші аудитори;
- документація;
- планування;
- аудиторські свідчення;
- система обліку і внутрішній контроль;
- аудиторський висновок.

Принципи, що регулюють аудит в Україні, визначені в нормативі №3 Аудиторської палати України. Всі принципи поділяють на принципи професійної етики, що є обов'язковими для кожного аудитора, та методологічні, що мають рекомендаційний характер.

До **принципів професійної етики внутрішнього аудиту** відносять:

1. **Чесність.** Чесність внутрішніх аудиторів створює довіру і, відповідно, є фундаментом надійності їх професійного судження.

2. *Незалежність*. Незалежність важлива для внутрішніх аудиторів у такій мірі, як і для зовнішніх. Якщо виходити із тієї позиції, що внутрішній аудит існує в першу чергу в інтересах власників, то принцип незалежності внутрішнього аудитора ще більше нагадує принцип незалежності зовнішнього аудитора. Незалежність внутрішнього аудитора може визначатися статусом відділу внутрішнього аудиту в організації. Він повинен бути незалежним від тих осіб, чию роботу він перевіряє, а також має бути незалежним у своїх судженнях від колег, у тому числі і від головного внутрішнього аудитора.

3. *Об'єктивність*. Внутрішній аудитор має бути об'єктивним у виконанні своїх професійних обов'язків. Йому має бути притаманне неупереджене ставлення до об'єкта перевірки, а також до окремих осіб, котрі можуть мати певний інтерес до його роботи.

4. *Майстерність і компетентність*. Аудит має бути виконаний на високому професійному рівні. Внутрішньому аудитору потрібно мати спеціальні теоретичні знання і практичний досвід.

5. *Конфіденційність*. Внутрішні аудитори розуміють цінність та право власності на інформацію, яку вони отримують у процесі своєї професійної діяльності та не розкривають цієї інформації іншим особам без відповідного дозволу або роблять це лише у виняткових випадках.

6. *Принцип відокремленості*. Внутрішній аудитор не повинен вимагати виконання своїх рекомендацій і не повинен бути відповідальним за організацію їх впровадження та результати. Він не бере участі та не несе відповідальності за коректування виявлених ним відхилень. У противному разі не буде об'єктивним контроль цих же об'єктів, тому що аудитору доведеться перевіряти або результати своєї ж праці, або результати виконання його ж рекомендацій. Тобто висунути свої рекомендації та довести їх до адміністрації чи до власників – це обов'язок внутрішнього аудитора, але приймати рішення за пунктами рекомендацій є прерогативою адміністрації.

**До методологічних принципів внутрішнього аудиту відносять:**

1. *Робота, яку виконують інші аудитори*. Аудитор може передавати частину роботи іншим аудиторам, асистентам, експертам. У той же час він контролює їхню роботу і відповідає за кінцеві результати.

2. *Документація*. Внутрішній аудитор документально оформлює всі питання, що є важливим доказом виконання аудиторської перевірки.

3. *Планування*. Внутрішній аудитор планує свою роботу так, щоб правильно і своєчасно завершити аудиторську перевірку.

4. *Аудиторські свідчення*. Аудитор повинен отримати достатньо обґрунтовані підтвердження достовірності показників фінансової звітності завдяки виконанню незалежних процедур.

5. *Система обліку і внутрішній контроль*. Аудитору необхідна гарантія того, що облікова інформація справді міститься у звітності.

6. *Аудиторський висновок і складання звітності*. Аудитору слід проаналізувати й оцінити отримані в результаті перевірки свідчення для висловлення своєї думки в аудиторському висновку.

7. *Матеріальність (суттєвість)*. Аудитор повинен звертати увагу, насамперед, на суттєві події та факти, а несуттєві здебільшого не брати до уваги.

8. *Принцип адекватності використання аудиторських процедур*. Від аудитора вимагається вміло використати потрібні аудиторські прийоми для добору необхідних свідчень про об'єкти аудиту.

9. *Відповідальність*. Аудитор є відповідальним за наданий висновок перед керівництвом чи власниками.

10. *Поінформованість клієнта*. Внутрішній аудитор повинен надавати повну інформацію про результати перевірки керівництву чи власникам.

Крім того, можна виокремити ***організаційні принципи внутрішнього аудиту***:

1. *Принцип однаковості* – кожна аудиторська перевірка здійснюється за однією, офіційно встановленою процедурою. Це забезпечує її впорядкованість, однозначність та порівняння.

2. *Принцип системності* – планування та проведення аудиторських перевірок за різними процесами системи здійснюється з урахуванням встановленого їх структурою взаємозв'язку.

3. *Принцип документального оформлення* – проведення кожної аудиторської перевірки певним чином документально оформляється для того, щоб забезпечити зберігання і порівняння інформації про фактичний стан об'єкта.

4. *Принцип попередження* – кожна аудиторська перевірка планується, і персонал підрозділу, який проходить аудиторську перевірку, попереджається завчасно про цілі, ділянки, терміни і методи проведення аудиторської перевірки з тим, щоб забезпечити аудиторам необхідний рівень довіри і виключити можливість ухилення персоналу від надання і демонстрації всіх даних, які вимагаються.

5. *Принцип регулярності* – аудиторські перевірки проводяться з певною періодичністю з тим, щоб усі процеси системи і всі підрозділи організації були об'єктом постійного аналізу та оцінювання з боку керівництва організації.

6. *Принцип незалежності* – особи, що проводять аудиторські перевірки, не несуть прямої відповідальності за діяльність, що перевіряється, і не повинні залежати від керівництва підрозділу, який проходить аудиторську перевірку, з тим, щоб виключити можливість необ'єктивних і упереджених висновків аудиторських перевірок.

7. *Принцип відкритості* – результати кожної аудиторської перевірки носять відкритий характер, тобто є доступними для ознайомлення будь-яким працівником перевіреного підрозділу.

### 3. ВИДИ ВНУТРІШНЬОГО АУДИТУ

Існують різні підходи до класифікації аудиту, що пояснюється застосуванням для цього різних ознак та методів класифікації. Це залишає великий простір суб'єктивізму, перешкоджає застосуванню класифікації на практиці, не забезпечує достатньої повноти розробки існуючих форм та способів здійснення аудиту.

Зовсім недавно з'явився *державний аудит, екологічний, енергетичний, внутрішній, зовнішній і також кабінетний*. Аудит повинен не тільки захищати інтереси власника, але й держави, вирішувати проблеми, які стоять перед економікою країни.

Організація внутрішнього аудиту здійснюється з урахуванням специфіки діяльності підприємства, тому на практиці залежно від видів діяльності, які перевіряє служба внутрішнього аудиту, використовуються такі **види внутрішнього аудиту**:

- аудит фінансової звітності, аудит на відповідність та операційний аудит.

1. Аудит фінансової звітності – традиційний вид аудиту, він передбачає оцінку достовірності фінансової інформації підприємства. Критеріями оцінки служать існуючі принципи та положення бухгалтерського обліку. Внутрішній аудитор перевіряє дотримання на підприємстві вимог щодо ведення обліку та складання фінансової звітності. *Аудит фінансової звітності поділяється на:*

а) *плановий* (регламентований), який проводиться в межах затвердженого плану роботи;

б) *позаплановий* (ініціативний), який здійснюється на вимогу власника, керівника підприємства.

2. Аудит на відповідність вимогам визначає, чи дотримуються на підприємстві вимоги законів, договорів, правил, норм тощо. Він поділяється на два підвиди:

– *аудит на відповідність принципам*, який включає процедури аудиторського контролю з точки зору дотримання (виконання) апаратом управління підприємством вимог законів та нормативних актів;

– *аудит на відповідність доцільності*, який включає процедури аудиторського контролю діяльності посадових осіб підприємства на предмет раціональності, обґрунтованості та корисності їх діяльності.

3. Операційний аудит (управлінський аудит, аудит господарської діяльності) – передбачає вивчення аудиторами будь-якої частини процедур та

операцій суб'єкта господарювання з метою оцінки їх продуктивності та ефективності і формулювання рекомендацій щодо економічного використання ресурсів, досягнення поставлених цілей. Під операційним аудитом розуміють супутні послуги. Операційний аудит включає:

- *функціональний* (міжфункціональний) аудит систем виробництва, управління та контролю;
- *організаційно-технічний аудит* систем виробництва та управління;
- *всебічний аудит* систем виробництва і управління.

Існує класифікація внутрішнього аудиту **за часом здійснення контрольних дій**:

1. Попередній (превентивний) аудит здійснюється перед виконанням господарської операції. Здійснюється перевірка здатності систем бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю, щоб запобігти нерациональним витратам, безгосподарності, незаконним діям та ін. Контроль виконується на стадії розгляду первинних документів, під час візування (надання дозволів, санкціонування) договорів, наказів, кошторисів, розрахунків тощо. Перевіряється рівень оптимальності планів та бізнес-планів, а також забезпечення ресурсами згідно з технічно обґрунтованими нормативами. Превентивні перевірки є найбільш ефективним засобом контролю, оскільки вони дають змогу запобігти виникненню недоліків, перевитрат і втрат ресурсів у господарській діяльності підприємств. При здійсненні попереднього контролю внутрішній аудит виконує роль профілактичного заходу.

2. Стадія поточного аудиту здійснюється під час виконання господарських операцій на підставі даних бухгалтерського, виробничого, оперативного обліку. Встановлюється достатність заходів з боку облікової системи і внутрішнього контролю на стадії виконання операцій та їх документального оформлення встановити, ідентифікувати і усунути небажані відхилення у фінансово-господарській діяльності. Метою даного різновиду внутрішнього аудиту є забезпечення менеджерів достовірною інформацією про відхилення у виробничих процесах від заданих параметрів, встановлення реальної собівартості одиниці продукції, фактичної фінансової стабільності в маркетинговій діяльності, конкурентоспроможності виготовленої продукції, робіт та послуг на внутрішньому і зовнішньому ринках.

3. Наступний аудит проводиться на стадії узагальнення й аналізу облікової та звітної інформації після завершення господарських операцій. Основними завданнями наступного внутрішнього аудиту є оцінка коригувань у системі обліку та внутрішнього контролю після виявлення порушень, встановлення та оцінки порушень і зловживань, а також розробка заходів щодо усунення недоліків та запобігання їх у майбутньому.

4. Стратегічний (прогнозний) аудит, який вирішує питання стратегії розвитку фірми, компанії на перспективу. Стратегічний контроль - це перевірка оптимальності стратегії і програми розвитку фірми відповідно до прогнозного маркетингового середовища та розробки рекомендацій щодо вдосконалення їх.

Таким чином, внутрішній аудит є системним і суворо документальним, безперервним, універсальним (суцільним) заходом контролю.

#### 4. СТАНДАРТИ ВНУТРІШНЬОГО АУДИТУ

Будь-яка діяльність здійснюється згідно з законодавством. В аудиті для цього розробляють нормативи. Міжнародна федерація бухгалтерів в період з 1982 по 1991 роки розглянула і затвердила 29 нормативів, на основі яких Аудиторська Палата України розробила 32 національних нормативи. З 1 січня 2004 року національні нормативи втратили чинність і зовнішні аудитори користуються міжнародними.

Нормативи аудиту формують єдині базові вимоги до якості і надійності аудиту та забезпечення відповідного рівня гарантій щодо результатів аудиторської перевірки при їх дотриманні. Вони є підставою для доказу в суді якості проведення аудиту і встановлення рівня відповідальності аудиторів.

Внутрішні нормативи аудиту, як і зовнішні розрізняють на **міжнародні, національні та внутрішньофірмові** (або внутрішньо-міністерські, внутрішньогосподарські).

У деяких країнах міжнародні внутрішні нормативи є основними. В інших країнах національні нормативи будуються з урахуванням особливостей їх економіки. Так, українські національні нормативи внутрішніх аудиторів побудовані на основі міжнародних.

Внутрішньофірмові забезпечують проведення аудиту працівниками фірми, корпорації, міністерства, але вони не повинні суперечити національним та міжнародним нормативам внутрішніх аудиторів.

На основі міжнародних нормативів аудиту Інститут внутрішніх аудиторів як міжнародна асоціація розробив для своїх членів *стандарти професійної практики внутрішнього аудиту*. У цих стандартах загальноприйняті вимоги до аудиторської діяльності скориговані з урахуванням специфіки внутрішнього аудиту. Стандарти професійної практики мають рекомендаційний характер, оскільки внутрішній аудит - це внутрішня справа підприємства, а в умовах ринкової економіки втручання у діяльність економічних суб'єктів обмежене.

Увесь комплекс стандартів поділений на п'ять розділів, в яких визначені основні концепції внутрішнього аудиту. Необхідно відзначити, що вимоги стандартів періодично оновлюються в Положеннях про стандарти внутрішнього



аудиту. Кожен з п'яти розділів містить один загальний стандарт, який конкретизовано у спеціальних стандартах.

Перший розділ **«Незалежність»** містить загальний стандарт: внутрішні аудитори повинні бути не залежними від структурного підрозділу, який вони перевіряють. Вимоги до незалежності внутрішніх аудиторів розкриті у директивах з двох спеціальних стандартів – «Організаційний статус» (для ефективного виконання аудиторського завдання необхідний відповідний організаційний статус відділу внутрішнього аудиту) і «Об'єктивність» (у процесі здійснення аудиту внутрішніми аудиторами слід дотримуватися принципу об'єктивності).

Аналогічно побудовані і інші розділи стандартів професійної практики внутрішнього аудиту: **«Професійний досвід»**, **«Сфера внутрішнього аудиту»**, **«Здійснення внутрішнього аудиту»**, **«Управління відділом внутрішнього аудиту»**.

*Вимоги до професійних здібностей внутрішніх аудиторів* розділяються таким чином: щодо відділу внутрішнього аудиту (стандарти «Штат», «Знання, навички, дисципліна», «Нагляд за роботою») та щодо окремого внутрішнього аудитора (стандарти «Відповідність стандартам професійної поведінки», «Знання, навички, дисципліна», «Взаємовідносини аудиторів і надання інформації», «Продовження навчання», «Належна професійна ретельність»).

Важливими є директиви стандарту взаємовідносин аудиторів і надання інформації: для внутрішніх аудиторів – це уміння спілкуватися й ефективно обмінюватися інформацією. Ця вимога найкраще відображає мету діяльності внутрішніх аудиторів у міжнародній практиці – допомогти керівництву і працівникам підприємства добре виконувати свої обов'язки. Крім того, від уміння внутрішніх аудиторів отримувати інформацію залежить продуктивність перевірки, а чітке і зрозуміле подання результатів внутрішнього аудиту сприяє впровадженню розроблених внутрішніми аудиторами рекомендацій.

*Сферу внутрішнього аудиту* окреслюють п'ять стандартів:

- «Достовірність і повнота інформації»;
- Узгодженість з політикою, планами, процедурами, законами і нормативами»;
- «Збереження активів»;
- «Раціональність і ефективність використання ресурсів»;
- «Досягнення цілей операційної діяльності і програм».

Внутрішні аудитори зобов'язані планувати кожну аудиторську перевірку (стандарт «Планування аудиту»); їм необхідно нагромаджувати, аналізувати, інтерпретувати і документально фіксувати отриману інформацію для підтвердження її результатів (стандарт «Перевірка й оцінка інформації»),

звітувати за результатами аудиторської перевірки (стандарт «Подання результатів») і контролювати реалізацію наданих рекомендацій (стандарт «Упровадження результатів внутрішнього аудиту»).

Ефективність функціонування служби внутрішнього аудиту досягається через реалізацію спеціальної програми підтвердження якості проведення аудиту.

*Спеціалісти служби внутрішнього аудиту повинні мати права:*

– самостійно визначати форми та методи аудиторської перевірки на основі діючого законодавства з урахуванням положень з проведення внутрішнього аудиту;

– отримувати необхідні для перевірки документи, що мають відношення до предмета перевірки та знаходяться як у підрозділі підприємства, що перевіряється, так і в інших підрозділах, також у інших підприємствах та установах;

– отримувати пояснення від керівництва підрозділу та його співробітників;

– самостійно або з залученням співробітників підрозділу, що перевіряється, знімати копії з отриманих документів;

– перевіряти наявність майна, грошових коштів, вимагати від керівництва підрозділу та підприємства проведення контрольних запусків, оглядів, замірів, визнання якості продукції;

– залучати за необхідності співробітників інших підрозділів для проведення внутрішнього аудиту;

– залучати на договірній основі до участі в аудиті інших спеціалістів або експертів;

– отримувати за письмовим запитом необхідну письмову інформацію від третіх осіб для здійснення аудиторської перевірки.

*Внутрішні аудитори повинні мати такі обов'язки:*

– дотримуватися головної стратегії та встановленої політики підприємства (облікової, податкової, амортизаційної, фінансової, контрольної тощо);

– організувати постійний контроль діяльності підприємства та його підрозділів шляхом проведення перевірок, аналізу, тестування тощо;

– належним чином проводити аудит, перевіряти стан бухобліку та фінансової звітності, внутрішнього контролю, їх достовірності та повноти, відповідності діючому законодавству;

– повідомити керівництво про встановлені аудитом недоліки ведення обліку, звітності та контролю, збереження майна, порушень вимог законодавчих актів;

– розслідувати факти порушень вимог законодавства, нормативних актів, стандартів професійної діяльності, внутрішніх документів, посадових інструкцій;

- розробляти рекомендації, проводити консультації та роз'яснення, перевіряти усунення зауважень та рекомендацій;
- кваліфіковано та якісно здійснювати аудиторські перевірки, надавати консультаційні послуги;
- організувати підготовку до перевірок та співробітництво з організаціями зовнішнього аудиту, органами контролю;
- здійснювати повне документування кожного факту перевірки, оформляти висновки за фактами перевірки;
- забезпечувати збереженість і повернення отриманих від підрозділів документів, конфіденційність інформації;
- проводити періодично аналіз фінансового стану підрозділів.

Виконання своїх обов'язків внутрішніми аудиторами дозволяє керівництву підприємства мати впевненість, що його діяльність відповідає прийнятій обліковій політиці та вимогам законодавства. Поряд з тим, внутрішній аудит забезпечує зворотний зв'язок з різними сферами діяльності та підрозділами підприємства.

Все це свідчить про те, що повинні існувати обов'язки не тільки внутрішніх аудиторів, але й співробітників підприємства щодо внутрішнього аудиту.

*Обов'язки співробітників підприємства щодо внутрішнього аудитора:*

- готувати до аудиторської перевірки документи згідно з визначеним переліком;
- створювати умови для своєчасного і повного проведення аудиторської перевірки, надавати усю документацію, пояснення в усній та письмовій формах;
- оперативно виправляти виявлені у процесі аудиторської перевірки порушення у веденні бухобліку, звітності, інформування про ті факти керівництва;
- не вживати заходів щодо обмеження кола питань, які необхідно з'ясувати у ході аудиторської перевірки.

Для компанії необхідно, щоб посаду внутрішнього аудитора обійматиме фахівець із досвідом роботи у зовнішньому аудиті.

Для роботи у зовнішньому аудиті більшість аудиторських фірм вимагає, щоб фахівець мав сертифікат аудитора. А для того, щоб працювати внутрішнім аудитором, сертифікат аудитора України мати не обов'язково.

Згідно із Законом України «Про аудиторську діяльність», сертифікат аудитора необхідний лише у випадках:

- для того, щоб працювати керівником аудиторської фірми;
- для того, щоб бути засновником аудиторської фірми у межах 70 % частки статутного фонду;

– приватному підприємцю-аудитору для того, щоб індивідуально надавати аудиторські послуги з правом складання офіційного аудиторського висновку.

Тобто жодних перепон на шляху до праці у сфері внутрішнього аудиту законодавче не встановлено, і теоретично працювати внутрішнім аудитором може будь-хто. Проте на практиці не все так просто, як здається, адже зрозуміло, що власники навряд чи довірять контроль за збереженням своєї власності працівнику, який не має відповідної кваліфікації, знань та досвіду.

Особливість трудового договору (контракту) аудитора в тому, що договір з аудитором може укласти як генеральний директор фірми, так і засновники. Аудитор може за дорученням засновників в межах своєї компетенції перевіряти і діяльність генерального директора.

Трудовий договір (контракт) може укладатися на невизначений термін, на визначений строк (не більше 5 років), на час виконання певної роботи. У *трудоному договорі (контракті) вказуються:*

- працівник і роботодавець, які уклали трудовий договір;
- найменування посади;
- права та обов'язки аудитора;
- оплата праці;
- робочий час та відпочинок;
- гарантії і компенсації;
- порядок звільнення з посади.

До трудового договору (контракту) можуть бути включені умови щодо встановлення випробувального строку, нерозголошення службової або комерційної таємниці, інші умови, що не погіршують становища працівника в порівнянні з законодавством, угодами та колективними договорами, які діють в організації.

Слід відзначити, що етичні норми поведінки поєднують людей однієї професії, їх виконання створює здоровий клімат у колективі, забезпечує високий рівень професіоналізму і високу суспільну оцінку професії.

Кодекс етичної поведінки дає відповідні рекомендації, точно визначає критерії поведінки, специфічні для даної професії. Багато закордонних професійних організацій рекомендує своїм членам наприкінці року надавати усний або письмовий звіт про виконання норм професійної поведінки. Довіра до високої якості наданих послуг можлива тільки тоді, коли у рамках даної професії існують стандарти професійної діяльності, етичні принципи.

**Етичні принципи** – це ключова умова досягнення мети внутрішнього аудиту. Вони включають:

1. **Незалежність.** Внутрішні аудитори незалежні, коли вони можуть виконувати свою роботу вільно і об'єктивно. Незалежність внутрішнього

аудитора визначається організаційним статусом (тобто функціями і підпорядкуванням) відділу внутрішнього аудиту, правами і обов'язками внутрішнього аудитора, у тому числі доступом до керівництва.

2. Принцип **об'єктивності** вимагає, щоб внутрішні аудитори виконували свою роботу незалежно, кваліфіковано і чесно. Під час складання звітів про результати перевірок внутрішній аудитор повинен чітко відділяти факти від думок.

Внутрішній аудитор повинен відмовитися від проведення перевірок у випадку перебування на керівних посадах підрозділу, що перевіряється, осіб, які є його родичами.

Лояльність внутрішніх аудиторів означає, що вони не повинні бути свідомо залучені у нелегальну або неякісну діяльність, не повинні брати участі у діях, які можуть дискредитувати їх професію, нанести збиток. Відділ внутрішнього аудиту повинен бути самостійним, незалежним і нейтральним щодо рівня управління, де приймаються рішення.

3. **Відповідальність** передбачає готовність внутрішнього аудитора виконувати роботу лише у межах своїх можливостей і професійної компетенції, а також готовність нести відповідальність за свої дії і за неадекватну діяльність.

4. **Конфіденційність** означає, що внутрішні аудитори повинні бути обережні у питаннях використання інформації, придбаної у процесі виконання своїх функцій. Вони не повинні використовувати конфіденційної інформації у своїх особистих інтересах.

## ТЕМА 10. РЕАЛІЗАЦІЯ МАТЕРІАЛІВ ВНУТРІШНЬОГО АУДИТУ

1. Узагальнення результатів внутрішнього аудиту.
2. Організація внутрішньої аудиторської перевірки ефективності СВК бізнес-процесів компанії.
3. Проведення аудиторських процедур.
4. Робота СВА з матеріалами аудиту після затвердження остаточної редакції Аудиторського звіту.

### 1. УЗАГАЛЬНЕННЯ РЕЗУЛЬТАТІВ ВНУТРІШНЬОГО АУДИТУ

Для внутрішнього аудиту поки що не розроблені форми звітності узагальнення результатів перевірки. Не можна механічно використовувати ті форми звітності, які застосовуються у вітчизняній практиці зовнішнього аудиту, ревізії. Звіти внутрішніх аудиторів повинні складатися за формою, розробленою безпосередньо в організації. Вони мають включати:

- 1) перелік виявлених відхилень;
- 2) перелік обставин, за яких ці відхилення були виявлені;
- 3) оцінку виявлених відхилень з точки зору їх впливу на організацію;
- 4) рекомендації із можливого виправлення відхилень;
- 5) оцінку даних рекомендацій у плані їх можливого впливу на організацію;
- 6) конструктивні пропозиції (за їх наявності) щодо удосконалення різних аспектів функціонування організації, що мають відношення до зробленої роботи.

**Підсумкові документи внутрішнього аудиту**, як правило повинні мати три частини.

**1. Вступна частина** включає:

1. Номер звіту.
2. Назва підрозділу, філії, підприємства, що перевіряється.
3. Найменування населеного пункту, на території якого здійснювалася перевірка.
4. Дата складання звіту.
5. Термін проведення перевірки відповідно до загального плану (плану-графіка) проведення внутрішнього аудиту – дати початку і закінчення перевірки.
6. Підстава проведення аудиту та мета (питання) перевірки, об'єкти перевірки.
7. Період діяльності підприємства (структурного підрозділу), за який проведена перевірка.
8. Посади, прізвища, імена і по батькові осіб, що проводили і брали участь у перевірці.

9. Посади, прізвища, імена і по батькові керівництва підрозділу, що перевіряється (філії, підприємства).

10. Інші необхідні відомості.

**2. Аналітична частина** звіту містить систематизований виклад та обґрунтування аудиторського підходу до проведення аудиту, встановлення аудиторського ризику, обґрунтування вибору об'єктів перевірки. У цій частині документа подається підтвердження фактів порушень та недоліків у роботі, здійснених посадовими особами та виявлених у ході перевірки, або на те, що порушень не було встановлено, розкриття пов'язаних з цими фактами обставин, що мають значення для ухвалення правильного рішення за результатами перевірки. Висвітлюються також досягнення підприємства, позитивні результати діяльності.

За формою подання матеріалу спочатку висвітлюються суттєві зауваження, що мають змістовний характер для підрозділів та підприємства, а потім розкриваються зауваження за формою.

**3. Підсумкова частина** звіту містить загальний висновок аудитора про стан бухгалтерського обліку, внутрішнього контролю і звітності щодо об'єкта перевірки, а також пропозиції щодо усунення виявлених порушень. Під час складання звіту внутрішнього аудитора викладаються найбільш суттєві порушення, що значно спотворюють звітність, робиться загальний висновок про ступінь достовірності звітності з вказівкою порушень, що знижують її достовірність або ставлять під сумнів. Думка внутрішнього аудитора повинна бути підкріплена посиланнями на чинні законодавчі акти з розгорнутою аргументацією причин, що вплинули на висловлення ним такої думки. У документі повинно міститись посилання на документи підрозділу з визначенням розміру збитків і зловживань.

Звіт підписується керівником служби внутрішнього аудиту. *Стилістика аудиторського звіту* має бути близька до наукової, офіційно-ділової, для якої характерні:

- наявність понять, які використовуються переважно в офіційних документах;
- логічна його основа і неприпустимість використання образного викладу змісту;
- послідовність і точність викладу фактів, об'єктивність, чіткість і визначеність формулювань результатів дослідження;
- нейтральність і цілеспрямованість викладу змісту документів з елементами стандартизації ділової мови.

*Додатками до аудиторського висновку* можуть бути копії документів, каси, вибірки, розрахунки, обґрунтування у вигляді таблиць, схем, графіків, діаграм тощо.

Внутрішні аудитори здійснюють контроль за усуненням «слабких» з сторін та своєчасним проведенням заходів, рекомендованих на підставі перевірки. Такий контроль стосується кожної аудиторської перевірки, а відповідальність за контроль покладається на голову аудиторської групи, який повинен виконувати свої обов'язки, доки не буде представлений доказ, що заходів було вжито.

Однорідні недоліки узагальнюються у таблицях, схемах, графіках, машинограмах та інших документах за допомогою методичних прийомів (табл. 10).

*Таблиця 10*

**Методичні прийоми узагальнення недоліків під час проведення внутрішнього аудиту**

<b>Хронологічне групування недоліків</b>	<b>Групування недоліків послідовно за періодами виникнення їх у фінансово-господарській діяльності підприємства, яке контролюють</b>	
Систематизоване групування недоліків	Це групування виявлених у діяльності підприємства, яке контролюють, недоліків за однорідністю і змістом у попередньо зафіксованих аудиторських висновках у хронологічній послідовності.	
Хронологічно-систематизоване групування	Групування дає змогу узагальнити недоліки, виявлені аудитором.	
Документування результатів проміжного контролю	Використовується як методичний прийом при оформленні контрольних процедур у процесі виконання їх на проміжних стадіях, щоб засвідчити стан об'єктів контролю на момент перевірки (ревізія каси, вибіркова інвентаризація матеріальних цінностей, хронометражні спостереження аудиту, тематичні обстеження аудиту тощо).	
Аналітичне групування недоліків	Складання відомостей, таблиць, узагальнення однорідних недоліків, виявлених у процесі аудиту за допомогою економічного аналізу, статистичних розрахунків, економіко-математичних методів.	
Слідчо-юридичне обґрунтування недоліків	Застосовується тоді, коли необхідно обґрунтувати доказами суму заподіяного збитку або встановити відповідальність посадових осіб підприємства, яке контролюють.	
Види юридичних доказів	Особисті докази	Джерелом є інформація від працівників підприємства (пояснення посадових осіб і третіх осіб, висновки експертів).
	Речові докази	Письмові і предметні докази (оригінали первинних документів, вилучені за рішенням правоохоронних органів, висновки інвентаризаційних комісій щодо списання нестач та інші, які засвідчують правопорушення).
	Первинні докази	Одержані від першоджерела (первинні документи, договори про матеріальну відповідальність, комерційні акти тощо).
	Похідні докази	Встановлені шляхом повторного групування (облікові реєстри, машинограми, складені при узагальненні первинних документів).



*Узагальнення результатів внутрішнього аудиту включає комплекс методичних прийомів групування і систематизації його результатів, необхідних для прийняття рішень щодо усунення виявлених недоліків у діяльності підприємства.*

Проведені перевірки групуються і систематизуються у журналі служби внутрішнього аудиту.

Під час узагальнення результатів складають окремі зведені документи, наприклад, відомості вибіркової інвентаризації об'єктів обліку, акти ревізії аудиту діяльності підприємства, обстеження місць зберігання цінностей.

Результатом узагальнення також можуть бути розроблені аудитором заходи щодо профілактики порушень чинного законодавства та внутрішніх розпоряджень підприємства. Ці заходи дають змогу контролюючому органу краще розібратися у причинах недоліків і прийняти обґрунтовані рішення за результатами аудиту.

*Систематизоване групування результатів контролю* – викладення в підсумкових документах внутрішнього аудиту у систематизованому вигляді виявлених недоліків у діяльності підприємства.

*Узагальнення і викладення результатів аудиту* в підсумкових документах здійснюється аудитором за даними записів у журналі аудитора, групування недоліків, погоджених з керівництвом підприємства.

Результати внутрішнього аудиту подаються в підсумкових документах у письмовій формі. Вони повинні бути точними, об'єктивними, чіткими, стислими та конструктивними. Якість таких документів характеризує якість роботи аудитора.

*Підсумкові документи внутрішнього аудиту являють собою:*

- інформацію для керівництва;
- інформацію для відділу, діяльність якого перевірялася;
- інформацію для зацікавлених відділів підприємства (наприклад, відділу технічного контролю, служби безпеки або відділу кадрів);
- інформацію та докази для зовнішніх аудиторів;
- підставу для прийняття управлінських рішень.

Якщо невдало донести до керівництва свої рекомендації (пропозиції), вони не будуть адекватно прийняті, незважаючи на їх доцільність і необхідність.

Зовнішній аудитор, надаючи рекомендації в інформаційному листі керівництву, не має причини турбуватися, будуть вони реалізовані чи ні. Зовсім в іншому становищі знаходяться внутрішній аудитор, обіймаючи штатну посаду у своїй організації. Постійно працюючи, внутрішній аудитор буде повертатись до тих самих проблем, якщо вони не будуть вирішені, якщо керівництво не прислухається до його пропозицій.

Ось чому рекомендації і пропозиції повинні бути обґрунтованими, надаватись у письмовій формі, зрозумілими, точними, містити лаконічні, логічно правильно побудовані формулювання, які не мали б двоїстого тлумачення. Від цього значною мірою залежить авторитет відділу внутрішнього аудиту. У будь-якому разі органи управління повинні надати чітку відповідь на пропозиції внутрішнього аудитора і вказати, які з них будуть реалізовані, а які ні, з поясненням причин.

Іноді внутрішньому аудиту доводиться обговорювати з органами управління свої рекомендації та пропозиції. Вміння довести правильність своєї позиції залежить від професіоналізму і особистих якостей головного внутрішнього аудитора. Але він завжди повинен зберігати свою незалежність, об'єктивність, керуючись кодексом етики внутрішнього аудитора.

Письмова інформація внутрішнього аудитора заповнюється у двох примірниках, один з яких передається керівнику і головному бухгалтеру організації для ознайомлення, виявлення можливих заперечень і урегулювання спірних положень. Другий примірник використовується для написання звіту внутрішнього аудитора, після чого він передається в архів служби внутрішнього аудиту.

Письмова інформація внутрішнього аудитора підписується всіма аудиторами, які проводили перевірку, і керівником групи.

Перевірка вважається закінченою, коли виявлені порушення усунені, а фінансово-господарська діяльність підрозділу, що перевіряється, забезпечує повний господарський розрахунок і раціональне використання матеріальних, трудових і фінансових ресурсів.

Виявлені в ході перевірки недоліки, які не потребують суттєвих змін в діяльності підрозділу, необхідно усунути у ході перевірки. Про їх усунення в процесі перевірки здійснюються відповідні записи у звіті.

Якщо під час перевірки виявлені серйозні порушення законодавства України і (або) інших нормативно-правових актів, нестачі, розкрадання грошових коштів або матеріальних цінностей, порушення податкового законодавства, які вимагають внесення змін у бухгалтерську звітність підприємства та відшкодування втрат (тобто є підстава для усунення від роботи винних посадових осіб і стягнення з них нанесеної шкоди), матеріали перевірок передаються в юридичний відділ підприємства. Останній дає правову оцінку записам в матеріалах перевірки і готує позовні документи для передачі до суду з метою вішкодування матеріальної шкоди.

*Юридичному відділу повинні бути передані:*

– акт перевірки в оригіналі з доданими до нього засвідченими копіями документів, що підтверджують нанесену дійсну шкоду;

- пояснення посадових осіб, на яких покладена відповідальність за нанесену шкоду;
- додаткові дані, які підтверджують правильність записів в матеріалах перевірки і обсяг нанесеної шкоди;
- розрахунок матеріальної шкоди за підписом керівника підприємства і головного бухгалтера;
- трудовий договір (контракт) з посадовими особами, які допустили правопорушення, і наказ про прийняття їх на роботу.

Розмір нанесеного матеріальної шкоди визначається за ринковими цінами.

Законодавством встановлені такі правові форми охорони власності від посягань: цивільна, адміністративна та кримінальна, за трудовим законодавством.

Особам, винним в заподіянні шкоди, повинно бути запропоновано відшкодувати її добровільно. У випадку відмови відшкодування здійснюється у судовому порядку шляхом **подання цивільного позову**. В заяві, яка направляється до правоохоронних органів, потрібно вказати:

- в чому конкретно полягає правопорушення;
- в якій сумі нанесено шкоду;
- обставини, час і місце здійснення правопорушення;
- можливих свідків у справі (прізвище, адреса за місцем проживання або роботи).

У підтвердження заподіяної шкоди та її розмірів до заяви повинні додаватися: акти аудиторських перевірок, інвентаризацій, порівняльні або дефектні відомості, накладні, рахунки-фактури, висновки комісії по факту псування матеріальних цінностей, розрахунок бухгалтерії про розмір шкоди, копії договору з матеріально-відповідальною особою, довідку про період роботи, пояснення, документи про відшкодування заборгованості в добровільному порядку.

При порушеннях і зловживаннях необхідні заходи щодо збереження окремих документів. Для цього їх вилучають як в процесі перевірки, так і по її закінченні. Вилучення документів здійснюється у відповідності до нормативних документів.

У першу чергу вилучаються документи, які мають ознаки підчисток, виправлення цифр і тексту і які містять неправильні і (або) підроблені свідчення. На цих документах не можна робити ніяких поміток.

У структурних підрозділах, які перевіряються, замість вилучених документів залишають їх копії із зазначенням на звороті, ким і коли вони вилучені.

Вживаються також заходи щодо відшкодування матеріальних збитків, нанесених підприємству. Ця робота повинна починатися зразу ж після їх виявлення. Для відшкодування матеріальних збитків необхідно впевнитися: чи є документи, які підтверджують наявність прямої дійсної шкоди, вину працівника; чи дотриманий, встановлений законом порядок і строки залучення працівника до матеріальної відповідальності, чи правильно вибраний вид відповідальності (повна або обмежена).

Підвищенню ефективності перевірок сприяє обговорення їх підсумків із засновниками, керівниками та відповідальними працівниками підприємства. За необхідності питання збереженості власності обговорюються з персоналом підрозділу, вносяться їх пропозиції щодо організаційно-технічних заходів і затверджуються плани щодо усунення виявлених недоліків і заходи щодо підвищення ефективності роботи підрозділу.

Звітні документи по аудиторських перевірках, проект рішення по перевірці (наказ), додаток, інші документи по перевірці і перелік вжитих заходів представляються на розгляд посадовій особі, яка призначила аудиторську перевірку.

У підсумковій частині проекту наказу матеріали викладаються в такій послідовності:

- коротко перелічуються показники фінансово-господарської діяльності та проведені заходи щодо покращення роботи підрозділу, який перевіряється;
- вказуються недоліки в роботі перевіреного підрозділу внаслідок неприйняття певних заходів;
- перераховуються, які законодавчі акти порушені, які допущені нестачі, розкрадання, втрати від безгосподарності;
- перераховуються найбільш суттєві факти порушень, виявлені перевірками та зазначені в довідці по перевірці.

У розпорядчій частині проекту наказу необхідно:

- оцінити діяльність підрозділу та його керівництва;
- викласти пропозиції щодо відповідальності посадових осіб за допущені недоліки, порушення та інші негативні вчинки; пропозиції, направлені на усунення виявлених недоліків і покращення діяльності підрозділу.

Чітко налагоджений контроль за виконанням прийнятих рішень за результатами аудиторських перевірок забезпечує ефективність заходів щодо усунення виявлених перевіркою недоліків.

Контроль за виконанням наказу здійснюється шляхом розгляду звітів керівника перевіреного підрозділу про виконання вказівок керівника підприємства, аналізу даних звітності та документальної перевірки роботи підрозділу на місці.

Для обліку та контролю за виконанням рішень по аудиторських перевірках аудиторська служба або аудитор *ведуть книгу обліку аудиторських перевірок і вжитих за ними заходах.*

*У книзі ведуться такі графи:*

- найменування підрозділу, на якому проведена перевірка;
- організаційний метод перевірки;
- дата звітнього документа про перевірку;
- дата наказу за результатами перевірки;
- номер наказу;
- строки надання інформації про виконання рішення по звіту про перевірку;
- дата фактичного надання звіту про виконання наказу;
- сума матеріальної шкоди;
- передано до суду;
- сума відшкодованих збитків, матеріальних цінностей і цінних паперів;
- сума відшкодованих збитків винними особами добровільно;
- сума додатково нарахованих і внесених платежів до бюджету.

## **2. ОРГАНІЗАЦІЯ ВНУТРІШНЬОЇ АУДИТОРСЬКОЇ ПЕРЕВІРКИ ЕФЕКТИВНОСТІ СВК БІЗНЕС-ПРОЦЕСІВ КОМПАНІЇ**

Аудиторська перевірка ефективності СВК бізнес-процесів компанії це – заходи, що складаються із добору, оцінки та аналізу аудиторських доказів, в межах системи внутрішнього контролю бізнесу-процесу, що підлягає аудиту, і вираження думки аудитора про ступінь надійності СВК цього бізнес-процесу.

Типовими бізнес-процесами є: постачання, логістика, планування виробництва, управління персоналом, збут тощо.

Проведення внутрішньої аудиторської перевірки ініціюється керівником служби внутрішнього аудиту компанії згідно з затвердженим планом роботи служби або за окремим позаплановим дорученням уповноваженої особи. Перелік уповноважених осіб, за рішенням яких СВА проводить аудиторські перевірки, як правило, закріплений в «Положенні про СВА компанії» і залежить від рівня підпорядкованості СВА (в основному це комітет з аудиту при раді директорів, ревізійна комісія, генеральний директор або фінансовий директор компанії).

Планування аудиторської перевірки сприяє визначенню пріоритетних напрямків аудиту, визначенню потенційних проблем, організації роботи з оптимальними витратами, забезпеченню якості та своєчасного її виконання.

Планування дозволяє ефективно розподіляти роботу між членами аудиторської групи, що беруть участь в аудиторській перевірці, а також координувати таку роботу.

Для ефективного планування майбутньої аудиторської перевірки варто проводити *попереднє обстеження аудитованого об'єкта* (бізнес-процесу). Завданням такого обстеження є вивчення фактичних цілей аудитованого бізнес-процесу, його структури або змін у ньому, що відбулися з часу попередньої перевірки. Також належну увагу необхідно приділити оцінці рівня матеріальності аудитованого бізнес-процесу, що дозволить об'єктивно говорити про істотність наслідків неефективної організації служби внутрішнього контролю даного процесу для компанії в цілому.

Аудитори на етапі попереднього обстеження:

1. *Проводять аналіз внутрішньої нормативної документації (далі – ВНД), що регламентує організацію аудитованого процесу.*
2. *Проводять ознайомлення з базами даних і програмним забезпеченням, що обслуговує розглянутий бізнес-процес.*
3. *Аналізують результати попередніх аудиторських перевірок даного бізнес-процесу (у разі наявності).*
4. *Ідентифікують й інтерв'юють уповноважену особу та інших учасників процесу з питань організації процесу.*
5. *Аналізують фактичні цілі процесу на предмет їх відповідності стратегії та принципам розвитку компанії (конкретизація, вимірність, погодженість, тимчасова обмеженість досягнення).*
6. *Формують фактичну схему організації розглянутого бізнес-процесу із вказівкою існуючих контрольних процедур.*
7. *Аналізують результати оцінки ризиків, проведеної менеджментом компанії (у разі її наявності).*
8. *Аналізують систему оцінки й показників, використовуваних для визначення ефективності й економічності процесу.*

За підсумками аналізу отриманої інформації про бізнес-процес і формування адекватного розуміння його фактичного функціонування керівник служби внутрішнього аудиту повинен прийняти рішення про подальше проведення аудиту або про відмову від проведення перевірки.

При цьому рішення *про відмову від проведення перевірки* в даний час і причини даного рішення повинні бути доведені до особи, що ініціювала дану перевірку.

Звичайне рішення *про відмову від проведення перевірки* в даний час приймається у разі, якщо:

– оцінка форми контролю і обмежене тестування на етапі проведення попереднього обстеження дають позитивний результат по питанню про надійність СВК;

– за результатами попереднього обстеження встановлено, що ризики бізнес-процесу несуттєві або сам процес нематеріальний;

– у ході проведення попереднього обстеження стало відомо, що в поточному часі істотно змінюється структура досліджуваного бізнес-процесу.

У разі ухвалення *позитивного рішення про проведення перевірки* ефективності СВК бізнес-процесу в даний час за підсумками попереднього обстеження аудитор повинен точно *визначити ключові аспекти* (у тому числі строки і обсяги) *майбутнього аудиту* та *проінформувати* про перевірку, які проводять аудит.

Як інструмент для досягнення поставленої мети рекомендується використати *робочий документ «Завдання аудиту»*. Аудитор повинен чітко розуміти сам і вміти пояснити *мету майбутньої перевірки*.

Варто визначити, що чітке визначення меж аудиту знижує ризик ненавмисного послаблення уваги аудитора підчас проведення перевірки на суміжні і найменш проблемні ділянки.

Необхідно відзначити, що *«Завдання аудиту»* формується керівником групи і після узгодження із представником особи, яка проводить аудит, обов'язково затверджується керівником служби внутрішнього аудиту компанії.

Будь-які наступні коригування цього документа можливі тільки за умови узгодження з керівником СВА з поясненням причин необхідності та інформування про них власника процесу.

На цьому попередній етап аудиторської перевірки завершено. Далі починається так званий етап «Робота в полі», коли аудитор для формування адекватних висновків про фактичний стан СВК одержує аудиторські докази шляхом виконання відповідних процедур (тестів).

### 3. ПРОВЕДЕННЯ АУДИТОРСЬКИХ ПРОЦЕДУР

Проведення аудиторських процедур призначено для збору достатніх доказів з метою формулювання висновків, на яких ґрунтується думка аудиторів про ефективність СВК та її вираження в *Аудиторському звіті* і підкріплення їх відповідними робочими документами.

Однією з основних аудиторських процедур, спрямованих на одержання адекватних висновків про надійність та ефективність функціонування СВК бізнесу-процесу, є *тестування фактичних процедур керування ризиками*, властивих цьому бізнес-процесу.

Тестування надійності СВК спрямовано на визначення аудитором імовірності досягнення мети контрольної процедури, за допомогою якої уповноважена особа аналізованого ризику може ефективно управляти даним ризиком. При цьому мета контрольної процедури визначається аудитором або на

основі аналізу процесу, інтерв'ю із уповноваженою особою процесу, або самостійно на основі «кращих практик» організації таких процесів в аналогічних компаніях.

Як правило, тестування проводиться аудитором вибіркоким методом. Обсяг вибірки повинен забезпечувати достатню впевненість аудитора в тому, що висновки, зроблені на основі аналізу вибірових даних, будуть прийнятні для всього обсягу даних (генеральної сукупності), з якого зроблена вибірка. Обсяг вибірки може визначатися із застосуванням спеціальних формул, отриманих на основі теорії імовірності та математичної статистики, або визначатися на основі професійного судження аудитора.

Під час проведення тестування аудитор має у своєму розпорядженні досить широкий спектр *інструментів – процедур, виконання яких дозволить сформуувати об'єктивні висновки про ефективність служби внутрішнього контролю*.

За результатами тестування аудитор повинен дати оцінку надійності діючої СВК бізнес-процесу, в частині керування аналізованим ризиком із вказівкою можливих наслідків від реалізації ризику (з урахуванням екстраполяції результатів перевірки вибірових даних на всю генеральну сукупність). У разі потреби аудитор формує рекомендації з побудови або оптимізації діючої СВК для досягнення цілей бізнес-процесу.

Як інструмент для відображення процедури тестування СВК рекомендується використати робочий документ – *Аудиторський тест*.

Необхідно конкретизувати, що форма внутрішнього контролю бізнес-процесу являє собою фактичний зміст і місце розташування контрольних процедур у структурі процесу.

Під час проведення оцінки форми контролю аудитор використовує такі прийоми, результати яких відображаються у цьому робочому документі:

– *формування ідеальної схеми бізнес-процесу («як повинно бути»)*. *Схема ідеального процесу формується таким чином, щоб гарантувати досягнення цілей даного процесу;*

– *порівняння фактичної схеми бізнес-процесу («як є») з ідеальною;*

– *аналіз наявності і ефективності контрольних процедур, передбачених у регламентуючих і розпорядчих документах по аудитованому процесу. Аналіз ефективності контрольної процедури проводиться на предмет забезпечення розумної гарантії досягнення відповідних цілей досліджуваного бізнес-процесу;*

– *аналіз наявності, якості виконання і ефективності контрольних процедур фактично властивому процесу;*

– *порівняння змісту і якості виконання фактичних процедур контролю з вимогами ВНД по бізнес-процесу;*



- оцінка ефективності процедури за допомогою статистичного аналізу подій за тривалий період (3–5 років);
- бенчмаркінг і пошук «кращої практики» для оптимізації контрольних процедур.

Крім того, оцінка форми контролю повинна проводитися з урахуванням вартості як окремої контрольної процедури, так і витрат на створення і підтримку всієї служби внутрішнього контролю. Рекомендації щодо створення і оптимізації діючої СВК повинні бути обґрунтовані з погляду вартісного аналізу «вигоди-витрати». У разі функціонування декількох контрольних процедур, спрямованих на керування одним ризиком або залежними ризиками, слід провести оцінку різних варіантів використання контрольних процедур для виключення зайвих (дублюючих) процедур.

У разі розбіжностей щодо результатів тестування зауваження надають у СВА у вигляді *Протоколу розбіжностей за результатами аудиту*, а у разі згоди з викладеними аудитором інформацією і висновками надають у СВА *План коригувальних заходів щодо результатів аудиту*, який повинен передбачати опис заходів, відповідальних за них, термін їхнього виконання.

Кращою практикою під час узгодження матеріалів аудиту є процедура проведення завершальної наради між аудитором та представниками особи, яка проводить аудит, щодо уточнення остаточних думок і позицій сторін з предмета перевірки.

Стандартна форма *Аудиторського звіту* законодавчо не визначена. Тому цей робочий документ СВА формується аудитором за формою, розробленою безпосередньо в самій компанії, але він повинен відповідати вимогам об'єктивності, ясності, лаконічності, конструктивності й своєчасності.

Слід зазначити, що позитивно зарекомендувало себе на практиці виділення в *Аудиторському звіті* окремих тематичних блоків – вступної й описової частин.

У вступній частині Аудиторського звіту аудитор представляє загальну інформацію про перевірку:

- ціль, об'єкт і предмети перевірки;
- склад аудиторської групи, строки проведення перевірки; Описова частина *Аудиторського звіту* є найбільш об'ємним й інформативним блоком, що містить всі результати аудиту.

Для залучення уваги вищого керівництва компанії до найбільш важливих аспектів, виявлених під час аудиту, а також для спрощення процесу формування звітності СВА про діяльність служби рекомендується відокремити:

- найбільш істотні висновки про недоліки організації аналізованого бізнес-процесу й системи внутрішнього контролю;

– рекомендації аудитора щодо усунення причин і зниження наслідків найбільш високих ризиків, властивих даному процесу, і негативному впливу на досягнення цілей компанії.

Для зручності сприйняття зацікавленими користувачами результатів аудиту доцільно дотримуватися такої схеми подання інформації:

- опис предмета перевірки;
- опис і оцінка ризиків, властивих даному процесу;
- опис і оцінка фактично використовуваного впливу на ризики;
- результати фактично використовуваного впливу на ризик (за результатами аудиторського тестування);
- опис причин, що обумовили реалізацію ризиків;
- опис й оцінка наслідків від реалізації ризиків;
- рекомендації аудитора щодо керування даними ризиками за рахунок побудови й оптимізації СВК цього процесу.

Необхідно відзначити, що якщо в ході узгодження «Проекту аудиторського звіту» досягти єдиної думки з аудитуєчим не вдалося, в остаточному варіанті *Аудиторському звіті* варто також указати думку аудитуєчого з поясненням, чому його заперечення не були прийняті аудитором.

Під час формування «досьє аудиту» необхідно до Аудиторського звіту додавати Протокол розбіжностей за результатами аудиту і План коригувальних заходів щодо результатів аудиту.

Порядок підписання *Проекту аудиторського звіту* і *Аудиторського звіту* та доведення цих документів до зацікавлених користувачів повинен бути регламентований документами, що регулюють організацію функції внутрішнього аудиту в компанії. Як правило, такі документи з перевірки авторизуються керівником СВА, що ухвалює рішення щодо направлення документів зацікавленим користувачам.

Як правило, остаточна версія *Аудиторського звіту* надається:

- замовникові аудиту – особі, що ініціювала перевірку;
- власникові аудитованого бізнес-процесу;
- іншим заінтересованим користувачам на розсуд керівника СВА компанії.

Слід зазначити, що направлення СВА остаточної редакції Аудиторського звіту зацікавленим користувачам є лише проміжним етапом проведення аудиторської перевірки ефективності СВК бізнес-процесів. Тільки наступна спільна робота СВА і менеджменту компанії може забезпечити належне формування й впровадження надійної СВК бізнес-процесів, що забезпечує розумну впевненість у досягненні стратегічних цілей компанії і її акціонерів.

#### **4. РОБОТА СВА З МАТЕРІАЛАМИ АУДИТУ ПІСЛЯ ЗАТВЕРДЖЕННЯ ОСТАТОЧНОЇ РЕДАКЦІЇ АУДИТОРСЬКОГО ЗВІТУ**

Роботу СВА з матеріалами аудиту після затвердження й доведення остаточної редакції *Аудиторського звіту* зацікавленим користувачам можна розділити на два типи:

- робота СВА з менеджментом компанії з побудови та оптимізації СВК бізнес-процесів;
- робота СВА з матеріалами аудиту для задоволення власних потреб служби.

**Робота СВА з менеджментом компанії щодо побудови й оптимізації СВК бізнес-процесів.** Основний напрямок такої роботи пов'язаний із контролем виконання плану коригувальних заходів, необхідність яких була виявлена за результатами аудиту. Контроль може здійснюватися за допомогою:

- аналізу звітів аудированого об'єкта про виконання запланованих коригувальних заходів;
- проведення перевірок об'єкта.

За результатами здійснення контрольних дій СВА формує Звіт про виконання коригувальних заходів по конкретній перевірці із вказівкою виконання заходів, їх достатності, своєчасності й ефективності, що доводить до тих же осіб, кому направлявся раніше сам Аудиторський звіт.

Інший напрямок спільної роботи СВА з менеджментом компанії пов'язаний з наданням консалтингової підтримки менеджменту. Відповідальним за формування надійної СВК і підтримка належного її функціонування є вище керівництво компанії. Проте, як показує практика, менеджменту компаній звичайно потрібні додаткові спеціальні знання й допомога в таких ділянках управління, як внутрішній контроль і управління ризиками. У зв'язку з цим, у СВА може залучатися консультант із питань тестування процедур внутрішнього контролю, перевірки виконання процедур внутрішнього контролю, а також забезпечення методологічної підтримки при організації процесів внутрішнього контролю й керування ризиками.

**Робота СВА з матеріалами аудиту для задоволення власних потреб служби.** Інформація, отримана під час проведення аудиторської перевірки й наступного контролю виконання коригувальних заходів щодо результатів аудиту, є основою для вирішення завдань, поставлених перед самою СВА:

- своєчасне формування та надання звітності про результати аудиторської діяльності, істотних ризиків, проблем корпоративного керування в компанії особі (особам) з організації внутрішнього аудиту;
- планування подальшої діяльності СВА.



## ТЕМА 11. ПІДСУМКОВИЙ КОНТРОЛЬ

1. Оцінка результатів аудиту та порядок зберігання підсумкових документів.
2. Система контролю якості аудиторських послуг.
3. Контроль якості проведення аудиту замовником аудиту та теперішнім аудитором до попереднього.
4. Контроль якості проведення аудиту замовником аудиту та теперішнім аудитором до попереднього.

### 1. ОЦІНКА РЕЗУЛЬТАТІВ АУДИТУ ТА ПОРЯДОК ЗБЕРІГАННЯ ПІДСУМКОВИХ ДОКУМЕНТІВ

Результати аудиту оцінюються на *заклучній стадії* аудиторської перевірки за такими критеріями:

- повнота виконання всіх пунктів програми (розширеного плану);
- якість виконання всіх пунктів програми (розширеного плану);
- адекватність розкриття інформації у звітності.

*Для оцінки результатів аудиту необхідно виконати такі дії:*

1. Якщо після дати складання аудиторського звіту, але до його оприлюднення, аудитору стали відомі певні факти, що могли вплинути на думку аудитора щодо оцінки фінансової звітності, він повинен:

- обговорити це питання з управлінським персоналом, керівництвом чи власниками підприємства;

- визначитись чи потрібно вносити зміни до фінансової звітності;

- здійснити запити до управлінського персоналу з метою визначення їхніх подальших дій щодо звітності;

- у випадку, якщо управлінський персонал вносить зміни до фінансової звітності, необхідно внести зміни до аудиторського звіту та видати новий аудиторський звіт, але дата повинна стояти не раніше дати внесених змін управлінським персоналом до фінансової звітності;

- у випадку, коли аудиторський звіт уже було надано управлінському персоналу та керівництву (власникам) підприємства, аудитор повинен звернутись до них з вимогою не надавати фінансову звітність третім особам до внесення необхідних змін до неї. Якщо фінансову звітність оприлюднили, аудитор повинен вжити відповідних заходів, щоб застерегти від недовіри до виданого аудиторського звіту;

- у випадку, коли управлінський персонал відмовляється від внесення змін до фінансової звітності, аудитор повинен повідомити власників та третіх осіб про

недовіру до аудиторського звіту та надати новий модифікований аудиторський звіт.

2. Оцінка фактичної величини рівня суттєвості – у випадку виявлення помилок та порушень визначається їхня загальна сума з метою встановити, чи є вона суттєвою чи ні.

3. Повторний огляд робочих документів:

- для перевірки якості процедур, які виконано асистентом (помічником) ;
- для підтвердження відповідності аудиторської перевірки застосовним стандартам.

4. Огляд робочих документів особою, яка не брала участі в аудиті або контролером:

- для виявлення можливих слабких місць аудиторської перевірки;
- для визначення можливості захисту якості аудиту перед незалежними спостерігачами.

Підсумковими документами аудиторської перевірки, що складаються на її заключній стадії, є:

– ***Аудиторський звіт (Звіт незалежного аудитора)***, що містить думку аудитора про стан фінансової звітності, складений відповідно до МСА (один примірник надається клієнту);

– ***Звіт аудитора про виконану роботу (Лист інформування найвищого управлінського персоналу)***;

- інші документи, що передаються замовникові.

Після завершення аудиту щонайменше один примірник аудиторського звіту та відповідної до нього документації залишається у аудитора (аудиторської фірми).

Порядок зберігання підсумкової документації встановлюється аудиторською фірмою з урахуванням забезпечення вимог зберігання та конфіденційності.

***Звіт аудитора про виконану роботу (Лист інформування найвищого управлінського персоналу)*** містить конфіденційну інформацію, складається у довільній формі або за внутрішніми стандартами, розробленими аудиторською фірмою. Цей Звіт зберігається, виходячи з практики аудиторської діяльності, юридичних вимог та інших міркувань не менше п'яти років.

На першій сторінці кожного Звіту цього виду вказується назва аудиторської фірми, назва клієнта, період перевірки чи дата перевірки документації клієнта. При цьому, на кожен Звіт за окремими об'єктами дається назва, наприклад: «Аудит основних засобів», «Аудит виробничих запасів» і т.ін. Необхідно пам'ятати, що кожен Звіт за окремим об'єктом повинен бути підписаний виконавцем – особою, що проводила перевірку.

Для прискорення пошуку необхідного Звіту йому присвоюється код (шифр), що визначається кожною аудиторською фірмою з реєстрацією в журналах. Сторінки кожного Звіту в межах однієї назви (об'єкта) нумеруються; в кожному робочому документі проставляється прізвище аудитора, який фактично підготував його та дату остаточного виконання процедур аудиторської перевірки, відображених у цьому Звіті.

Після завершення перевірки Звіт залишаються у аудитора, є його власністю, але його право власності обмежене етичними нормами та зобов'язанням конфіденційності перед клієнтами.

Аудитор може надавати клієнту інформацію та рекомендації з цього Звіту не в повному обсязі, а лише ту, яку він зможе використати для організації та методики облікового процесу, у його господарській діяльності та для усунення помилок тощо у формі Листа інформування.

**Аудиторський звіт (Звіт незалежного аудитора)**, що містить немодифіковану чи модифіковану думку аудитора щодо стану фінансової звітності (аудиторський висновок) та який складено відповідно до вимог МСА, зберігається у термін, який необхідний аудиторів та клієнту (але не менше трьох років після завершення аудиту) і містить відкриту інформацію для всіх користувачів.

## **2. СИСТЕМА КОНТРОЛЮ ЯКОСТІ АУДИТОРСЬКИХ ПОСЛУГ**

Європейський парламент та Рада Європейського Союзу ухвалили Директиву 2006/43/ЄС **«Про обов'язковий аудит річної звітності та консолідованої звітності»** від 17.05.06 р. (Директива 43). Відповідно до цієї Директиви, у державах-членах ЄС до аудиторів та аудиторських фірм має застосовуватися система забезпечення якості, організована у такій спосіб, щоб вона була незалежною від аудиторів та аудиторських фірм, які контролюються.

Згідно із ст. 51 **Угоди про партнерство та співробітництво між Європейськими співтовариствами (ЄС) та Україною**, яка набрала чинності для України 1.03.98 р., Україна взяла на себе зобов'язання вжити заходів для забезпечення того, щоб її законодавство поступово було приведене у відповідність до законодавства ЄС, зокрема у галузі бухгалтерського обліку.

Організація системи забезпечення якості аудиторських послуг і задоволення потреб суспільства вимагає вдосконалення процесу регулювання та нагляду над аудиторськими фірмами та аудиторами. Важливою функцією цього є здійснення зовнішнього контролю, повноваження щодо проведення якого покладено на Аудиторську палату України. Для виконання своїх повноважень і дотримання інших норм Закону АПУ застосовує до всіх аудиторських фірм та

аудиторів систему забезпечення якості аудиторських послуг (систему забезпечення якості).

Необхідно пам'ятати, що якість аудиторських послуг є прямим результатом професійної компетентності та досвіду аудиторів.

Крім того, якість у аудиті визначається **рейтингом аудиторської фірми**, який враховує такі позиції конкурентних переваг:

- показники фінансової діяльності;
- тривалість роботи фірми на ринку аудиторських послуг;
- розмір аудиторської фірми;
- досвід та кваліфікація аудитора;
- кількість клієнтів тощо.

Впевненість користувачів у відповідній якості аудиторських послуг забезпечує виконання аудитором вимог стандартів та інших нормативних документів і створює основу для довіри до його думки.

Згідно з вимогами АПУ **якісною визнається послуга**, яка надається фірмами із дотриманням професійних стандартів, законодавчих та нормативних вимог, які регулюють аудиторську діяльність і задовольняють вимоги користувачів.

**Критеріями якості** аудиту є дотримання вимог таких нормативних та інших документів:

- Закон України «Про аудиторську діяльність»;
- реєстр аудиторських фірм та аудиторів;
- перелік аудиторських фірм, які відповідають критеріям для проведення обов'язкового аудиту;
- МСКЯ 1, МСА 220;
- КЕПБ;
- Концептуальна основа контролю аудиторської діяльності в Україні (рішення АПУ № 182/3 від 27.09.07 р.);
- Положення з національної практики контролю якості аудиторських послуг 1 (ПНПКЯ 1) «Організація аудиторськими фірмами та аудиторами системи контролю якості аудиторських послуг» (рішення АПУ № 182/4 від 27.09.07 р.);
- Положення про зовнішні перевірки системи контролю якості аудиторських послуг (Рішення АПУ № 231/12 від 26.05.11 р.);
- Концепція забезпечення системи якості аудиторських послуг в Україні (рішення АПУ № 279/7 від 26.09.13 р.);
- внутрішньофірмові стандарти якості;
- Договір на надання аудиторських послуг;



- відповідність фактичним потребам клієнта у конкретному виді аудиторської послуги та її корисності для нього;
- відповідність призначенню тощо.

**Оцінка якості** аудита здійснюється з двох боків – виконавця (аудиторської фірми, її керівництва) та споживача (користувача професійної думки аудитора).

Керівник аудиторської фірми зобов'язаний створити відповідне **середовище контролю якості аудиту та аудиторських послуг**, яке включає:

- підхід керівництва фірми до питань контролю якості;
- політику й методи керівництва фірми;
- формалізовану організаційну структуру фірми;
- внутрішню систему комунікацій між персоналом;
- внутрішню культуру фірми;
- внутрішньофірмові професійні стандарти;
- положення про структурні підрозділи;
- посадові інструкції;
- кадрову політику;
- компетентність персоналу, який здійснює контроль;
- систему заохочення підвищення якості.

Необхідно пам'ятати, що керівництво аудиторської Фірми несе відповідальність за систему контролю якості аудиту в межах своїх повноважень.

### **3. МЕТОДИЧНІ ПІДХОДИ ДО ЗДІЙСНЕННЯ КОНТРОЛЮ ЯКОСТІ АУДИТОРСЬКИХ ПОСЛУГ**

Питанням якості здійснених аудиторських перевірок та послуг, наданих аудиторськими фірмами та приватними підприємцями-аудиторами на рівні МФБ приділяється значна увага.

З 15.12.2009 р. є чинною редакція **МСКЯ 1 «Контроль якості для фірм, що виконують аудити та огляди фінансової звітності, а також інші завдання з надання впевненості і супутні послуги»**.

В цьому стандарті вказується, що МСКЯ слід застосовувати всім фірмам під час надання ними всіх видів послуг, що підпадають під дію стандартів аудиту МФБ.

Пункт 16 МСКЯ 1 визначає поняття системи контролю якості, яка повинна включати політики і процедури стосовно кожного з таких елементів:

- а) відповідальність керівництва за якість на фірмі;
- б) відповідні етичні вимоги;
- в) прийняття та продовження стосунків з клієнтами і конкретних завдань;
- г) людські ресурси;

- д) виконання завдання;
- е) моніторинг.

Крім того, відповідно до пункту 17МСКЯ 1 (параграфи Д2–Д3) фірма повинна документувати свої політики та процедури і повідомляти про них персонал фірми.

Про якість аудиту також визначає окремий *МСА 220 «Контроль якості аудиту фінансової звітності»*. Цей Міжнародний стандарт аудиту (МСА) розглядає конкретну відповідальність аудитора стосовно процедур із контролю якості аудиту фінансової звітності. Цей МСА необхідно застосовувати разом із відповідними етичними вимогами.

За роки впровадження та розвитку аудиту в Україні все гостріше поставало питання *контролю якості* аудиту та аудиторської діяльності в цілому. Тому з 1.10.2007 р. вступили в дію *Концептуальні основи контролю аудиторської діяльності в Україні*, прийняті рішенням АПУ.

Наступним Рішенням АПУ було затверджено *ПНПКЯ 1 – Положення з національної практики контролю якості аудиторських послуг 1 «Організація аудиторськими фірмами та аудиторами системи контролю якості аудиторських послуг»*, метою якого є встановлення єдиних для України вимог до організації аудиторськими фірмами та аудиторами, які займаються аудиторською діяльністю індивідуально як фізичні особи-підприємці (ПП-аудитори), *систем контролю якості* аудиторських послуг та надання рекомендацій щодо ефективного впровадження таких систем контролю якості в практику аудиторської діяльності.

Аудиторські фірми та ПП-аудитори зобов'язані розробити та впровадити в свою практику таку систему контролю якості, яка б забезпечувала обґрунтовану впевненість у тому, що сама фірма та її персонал діють відповідно до Міжнародних стандартів аудиту МФБ, Кодексу етики професійних бухгалтерів та законодавчих і нормативних вимог, що регулюють аудиторську діяльність, а звіти, що надаються фірмою, відповідають умовам завдання.

Згідно з пунктом 10 **ПНПКЯ 1** характер і зміст політики та процедур системи контролю якості, які розробляє кожна фірма, залежать від таких чинників:

- розміру фірми;
- кількості офісів;
- операційних характеристик фірми;
- розміру та специфіки клієнтів аудиторської фірми;
- видів аудиторських послуг, що надає фірма.

Політика та процедури контролю якості аудиторської фірми мають бути викладені письмово у формі відповідного документа та зафіксовані на паперових

або електронних носіях з дотриманням вимог до аудиторської документації згідно з професійними стандартами. Документальне оформлення політики та процедур залежно від чинників, поданих у пункті 10 цього Положення, може бути у вигляді:

- положення з контролю якості;
- посібника з контролю якості;
- збірки внутрішніх стандартів та/або окремих положень фірми.

Цей документ має бути затверджений наказом (розпорядженням) керівника аудиторської фірми.

Відповідно до пункту 20. **ПНПКЯ 1**, керівник аудиторської фірми зобов'язаний призначити особу (осіб), відповідальну за систему контролю якості та обрати один із таких варіантів:

а) створити підрозділ контролю якості з призначенням керівника такого підрозділу;

б) доручити організацію та здійснення контролю якості одному з аудиторів, як доповнення до його посадових повноважень;

в) визначити кваліфіковану зовнішню особу, відповідальну за систему контролю якості фірми;

г) прийняти виконання повноваження контролю якості на себе.

Рішенням АПУ від 24.04.2014 р. № 293/7 було прийнято за основу проект змін до **Положення про зовнішні перевірки системи контролю якості аудиторських послуг**, пункт 1.5 якого також свідчить, що система контролю якості суб'єкта аудиторської діяльності повинна бути створена у вигляді задокументованої політики та фактично впроваджених процедур за кожним елементом відповідно до ПНПКЯ 1 «Організація аудиторськими фірмами та аудиторами системи контролю якості аудиторських послуг» та інших професійних стандартів.

Відповідно до **Положення про зовнішні перевірки системи контролю якості аудиторських послуг** метою проведення такого виду перевірки є отримання інформації щодо впровадження суб'єктом аудиторської діяльності системи контролю якості і її відповідності професійним стандартам.

Зовнішні перевірки суб'єктів аудиторської діяльності проводяться відповідно до **Плану зовнішніх перевірок системи контролю якості**, затвердженому АПУ. До Плану перевірок включаються суб'єкти аудиторської діяльності на підставі **аналізу** значень інтегрального коефіцієнта в порядку зменшення відповідно додатку 1 цього Положення.

Під час проведення перевірки завдань з аудиту, огляду, іншого надання впевненості контролери здійснюють об'єктивну оцінку таких складових (п. 3.3):

- відповідності розробленої системи контролю якості вимогам професійних стандартів;
- дотримання суб'єктом аудиторської діяльності професійних стандартів, законодавчих і нормативних вимог при наданні аудиторських послуг;
- повноти і обґрунтованості документування політики та процедур контролю якості суб'єкта аудиторської діяльності;
- відповідності кількості та якості витрачених ресурсів очікуваній винагороді;
- фактичного виконання політики та процедур контролю якості суб'єкта аудиторської діяльності.

Перевірки суб'єкта аудиторської діяльності здійснюються на періодичній основі не рідше одного разу на п'ять років уповноваженими АПУ контролерами.

Згідно з пунктом 4.1. **Положення про зовнішні перевірки системи контролю якості аудиторських послуг**, склад **уповноважених контролерів** формується Комітетом з контролю АПУ з числа сертифікованих аудиторів, які:

- мають чинний сертифікат аудитора та досвід роботи в аудиторській діяльності за основним місцем роботи не менше 5 років;
- мають свідоцтво про проходження тематичного навчання та тестування з питань проведення зовнішніх перевірок в АПУ;
- не є членами АПУ чи уповноваженими представниками АПУ у регіонах;
- не займають посади у Секретаріаті АПУ та/або в Комітеті з контролю за якістю аудиторських послуг;
- кандидатури яких погоджені профільною комісією.

Планова перевірка суб'єкта аудиторської діяльності (один раз на п'ять років) здійснюється безкоштовно, витрати на проведення перевірки покриваються за рахунок коштів АПУ, отриманих від внесення плати за включення в Реєстр аудиторських фірм та аудиторів.

Термін проведення перевірки не може перевищувати 10 днів.

Під час здійснення перевірки контролери досліджують документи суб'єкта аудиторської діяльності відповідно до **Програми перевірки системи контролю якості аудиторських послуг** та заповнюють Контрольні листи з оцінки наявності та відповідності системи контролю якості. Зразки Контрольних листів показані у додатках 5, 6, 7 та 8 до цього Положення.

В останній день перевірки складається **Звіт за результатами перевірки** у 2-х примірниках.

Один примірник цього Звіту залишається у суб'єкта аудиторської діяльності. Другий примірник, на якому суб'єкт аудиторської діяльності завіряє

факт отримання та згоду (або незгоду) із висновками контролерів, передається групою із перевірки до Комітету з контролю АПУ.

Залежно від наявності у суб'єкта аудиторської діяльності впровадженої системи контролю якості та ступеня її відповідності професійним стандартам АПУ приймає рішення про визнання суб'єкта аудиторської діяльності таким, що (п. 8.2):

- пройшов перевірку системи контролю якості аудиторських послуг.
- не пройшов перевірку системи контролю якості аудиторських послуг.

У разі визнання суб'єкта аудиторської діяльності таким, що пройшов перевірку системи контролю якості аудиторських послуг, АПУ видає йому **Свідоцтво про відповідність системи контролю якості**, чинність якого – 5 років, починаючи з року наступного за роком, в якому проведено перевірку.

Якщо суб'єкт аудиторської діяльності визнається таким, що не пройшов перевірку системи контролю якості аудиторських послуг, АПУ встановлює йому термін від 6 до 12 місяців з дати прийняття рішення для усунення недоліків системи контролю якості, після чого призначається повторна перевірка. Витрати на цю перевірку суб'єкта аудиторської діяльності компенсуються за рахунок такого суб'єкта. Розмір та порядок оплати за повторну перевірку встановлюється АПУ.

У разі неусунення недоліків протягом встановленого терміну результати перевірки системи контролю якості такого суб'єкта аудиторської діяльності підлягають розгляду на Дисциплінарній комісії АПУ щодо застосування стягнень (у тому числі вигляді виключення з Реєстру).

Документи з перевірки системи контролю якості аудиторських послуг підлягають зберіганню протягом 6 років.

Крім того необхідно пам'ятати що, відповідно до пункту 2.5.3 **Концепції забезпечення системи якості аудиторських послуг в Україні** для виконання завдань з обов'язкового аудиту за періоди, що починаються з 1.01.2013 р. та/або пізніше та для виконання всіх завдань із надання впевненості за періоди, що починаються з 1.01.2015 р. та/або пізніше, аудиторські фірми та аудитори зобов'язані отримати підтвердження АПУ відповідності системи контролю якості аудиторських послуг вимогам ПНПКЯ 1 «Організація аудиторськими фірмами та аудиторами системи контролю якості аудиторських послуг».

З боку АПУ здійснюються два види перевірок:

- **планові** – не менш ніж один раз у 5 років;
- **позапланові** – за зверненнями громадян, юридичних осіб зі скаргами та претензіями.

Однак, згідно з пунктами 48 та Д64–Д68 МСКЯ1, незалежна програма зовнішніх перевірок не може замінити власну внутрішню програму моніторингу фірми.

#### **4. КОНТРОЛЬ ЯКОСТІ ПРОВЕДЕННЯ АУДИТУ ЗАМОВНИКОМ АУДИТУ ТА ТЕПЕРІШНІМ АУДИТОРОМ ДО ПОПЕРЕДНЬОГО**

Крім розглянутих у попередньому питанні зовнішніх видів контролю, які здійснюються, як правило, з боку АПУ, в аудиторській діяльності застосовуються й інші їх види:

- контроль замовника аудиту;
- контроль теперішнього аудитора до роботи попереднього чи іншого аудитора.

*Замовник* проведення аудиту може впливати на якість роботи аудитора чи аудиторської фірми при неякісному проведенні аудиту, при пропозиції низки невірних рекомендацій щодо діяльності підприємства, невірно проведеної оцінки його фінансового стану, що в подальшому може вплинути на фінансовий стан підприємства.

*За негативними результатами такого контролю, клієнт (замовник) аудиту має право:*

- відмовитись від співпраці з конкретною аудиторською фірмою;
- подати позов до суду на аудиторську фірму з вимогою відшкодувати завдані збитки;
- подати інформацію до Дисциплінарної комісії АПУ про неналежне виконання аудиторами своїх обов'язків.

Під час проведення аудиту економічного суб'єкта господарювання, показники фінансової звітності якого включають показники одного або декількох підрозділів, аудит яких проводився іншими аудиторами чи фірмами, теперішня аудиторська фірма повинна оцінити якість проведеного аудиту та вплив інформації на фінансову звітність економічного суб'єкта.

Необхідно відзначити, що *теперішня аудиторська фірма повинна повідомити іншу (попередню) аудиторську фірму про намір використовувати результати роботи останньої під час проведення аудиту фінансової звітності економічного суб'єкта в цілому.*

За необхідності, теперішня аудиторська фірма має право ознайомитись з роботою іншого аудитора чи аудиторської фірми, що може бути здійснено у вигляді обговорення використання аудиторських процедур іншою фірмою при підтвердженні показників фінансової звітності окремого підрозділу, їх вивчення та ознайомлення з робочою документацією, пов'язаною з роботою певного підрозділу. Вибір форми, обсягів і порядку проведення ознайомлення залежить

від оцінки компетентності та якості роботи іншого аудитора та досвіду співробітництва з ним. Якщо під час проведення аудиту основна (теперішня) аудиторська фірма може виявити факти, що могли мати вплив на фінансові результати економічного суб'єкта в цілому, то теперішня аудиторська фірма повинна повідомити керівництво та власників економічного суб'єкта.

Відповідно до ст. 22 Закону України «Про аудиторську діяльність» та Положення про Дисциплінарну комісію АПУ, визначено основні завдання цієї Комісії щодо розгляду матеріалів дисциплінарного провадження за фактами порушення аудиторами чи аудиторськими фірмами вимог Закону України «Про аудиторську діяльність», стандартів аудиту, КЕПБ та прийняття рішень, спрямованих на запобігання в аудиторській практиці порушень професійних і законодавчих вимог щодо здійснення аудиторської діяльності та її якості.

## ТЕМА 12. РЕАЛІЗАЦІЯ МАТЕРІАЛІВ АУДИТУ

1. Меморандум виправлених аудитором помилок за результатами перевірки.
2. Відповідальність суб'єктів аудиторської діяльності.
3. Дії аудитора під час виявлення зловживань і неможливості проведення аудиту.
4. Використання результатів аудиту замовниками перевірки та іншими користувачами звітності.

### 1. МЕМОРАНДУМ ВИПРАВЛЕНИХ АУДИТОРОМ ПОМИЛОК ЗА РЕЗУЛЬТАТАМИ ПЕРЕВІРКИ

*Меморандум виправлених аудитором помилок* може складатися для запобігання різних конфліктів між державними структурами та об'єднаннями підприємців і профспілками у сфері стандартизації та сертифікації якості продукції. Цей документ повинен активно залучати громадськість до вироблення державної регуляторної політики.

Меморандум може бути оформлений у вигляді доповідної записки, пояснювальної письмової довідки, листа з приводу визначених питань тощо.

Крім того, меморандум може бути самостійним документом листування між аудитором та клієнтом або бути додатком до особистого або вербального спілкування.

Цей вид офіційного документу практично не відрізняється від *аудиторського звіту* (за винятком того, що Меморандум не починається та не завершується формулою ввічливості та не повинен мати підпису). Іноді Меморандум доречно супроводжувати короткою пояснювальною запискою.

Якщо Меморандум направляється клієнтові факсом чи поштою, то він друкується на окремому бланку аудиторської фірми (аудитора), місце та дата не вказуються, печатка не ставиться.

Якщо Меморандум передається особисто або відправляється кур'єром, то під текстом вказується місце та дата відправлення, печатка не ставиться.

### 2. ВІДПОВІДАЛЬНІСТЬ СУБ'ЄКТІВ АУДИТОРСЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ

Аудитори несуть відповідальність за належне виконання своїх обов'язків перед:

- клієнтом;
- органами, що видали дозвіл (сертифікат) на заняття аудиторською діяльністю;
- аудиторською фірмою;



– третіми особами.

Під час аудиту відповідальність, згідно із договором, розподіляється між аудитором, замовником (клієнтом) та третіми особами за певними зобов'язаннями (власниками, акціонерами, інвесторами, кредиторами, постачальниками тощо).

Аудитор несе відповідальність перед замовником за професійну думку, замовник – перед аудитором за фінансову звітність та вхідні залишки за рахунками та перед третіми особами в порядку черговості погашення боргів.

У статті 22 Закону України «Про аудиторську діяльність» визначено, що за неналежне виконання професійних обов'язків до аудитора (аудиторської фірми) можуть бути застосовані Аудиторською палатою України:

- стягнення у вигляді попередження,
- зупинення чинності сертифіката на строк до одного року;
- анулювання сертифіката, виключення з Реєстру.

Порядок застосування до аудиторів (аудиторських фірм) стягнень визначається Аудиторською палатою України.

Рішення Аудиторської палати України щодо застосування до аудиторів (аудиторських фірм) стягнень можуть бути оскаржені до суду.

Згідно зі статтею 22 Закону України «Про аудиторську діяльність» до аудиторів можуть бути застосовані інші види відповідальності відповідно до закону.

Тому аудитор, як і будь-який громадянин України, що займається підприємницькою діяльністю, несе юридичну відповідальність. *Основною підставою для притягнення особи до юридичної відповідальності є вчинення нею протиправного діяння (дії чи бездіяльності), причому за наявності вини такої особи.* Тільки в окремих випадках можлива відповідальність незалежно від наявності вини.

Крім того, *додатковою підставою для виникнення матеріальної (майнової) відповідальності є такий негативний наслідок протиправних дій працівника, як заподіяння шкоди підприємству.* Причому відповідальність настає виключно за наявності причинного зв'язку між порушенням трудових обов'язків та завданою шкодою. З іншого боку, наявна шкода також дуже часто виступає необхідною підставою для притягнення до кримінальної відповідальності.

До **кримінальної** та **адміністративно-правової відповідальності** притягаються особи, які вчинили діяння, передбачені Кримінальним кодексом України (ККУ) та законодавством України про адміністративні правопорушення.

**Кримінальна відповідальність** завжди має особистий характер (тобто – хто вчинив, той і відповідає) і передбачає вину особи як обов'язкову підставу такої відповідальності.

При розгляді кримінальної відповідальності будь-якого працівника, в тому числі й аудитора, необхідно більш детально зупинитися на комерційній таємниці. За Законом України «Про інформацію», комерційна таємниця є конфіденційною інформацією.

Відповідно до частини А розділу 140 п. 140.2 КЕПБ, принцип конфіденційності зобов'язує професійного бухгалтера (аудитора) утримуватись від:

а) розкриття за межами фірми або організації-роботодавця конфіденційної інформації, отриманої в результаті професійних та ділових стосунків, без належного та спеціального дозволу або якщо немає юридичного чи професійного права або обов'язку розкривати її;

б) використання конфіденційної інформації, отриманої в результаті професійних та ділових зв'язків, на власну користь чи на користь третіх сторін.

**Адміністративна відповідальність** пов'язана із застосуванням передбаченим законом засобів впливу (порівняно менш жорстких, ніж у випадку з кримінальною відповідальністю) щодо особи, яка вчинила адміністративне правопорушення.

Основна частина складових адміністративних правопорушень і санкцій за їх вчинення передбачена у кодифікованому нормативно-правовому акті – Кодексі України про адміністративні правопорушення (КУпАП).

Аудитори та інші співробітники аудиторської фірми як наймані працівники можуть притягатися до *дисциплінарної відповідальності*.

Основним нормативним документом, де регламентовано трудові відносини в Україні є Кодекс законів про працю (КЗпП).

Перед клієнтом та третіми особами аудитор несе **майнову відповідальність**. У статті 21 Закону України «Про аудиторську діяльність» визначено, що за неналежне виконання своїх зобов'язань аудитор (аудиторська фірма) несе майнову та іншу цивільно-правову відповідальність відповідно до договору та закону.

Розмір майнової відповідальності аудиторів (аудиторських фірм) не може перевищувати фактично завданих замовнику збитків з їх вини.

Оскільки аудитор не вважається матеріально відповідальною особою і з ним не укладається відповідного договору то, за загальним правилом, він несе *обмежену матеріальну відповідальність* за шкоду підприємству, завдану невиконанням чи неналежним виконанням своїх обов'язків.

Підсумовуючи питання, можна узагальнити, що аудиторська фірма відповідає за:

- відображення об'єктивної та обґрунтованої думки про достовірність бухгалтерської звітності, представленої у письмовому вигляді в якості аудиторського звіту керівництву підприємства;
- правильність і повноту даних, відображених у звіті аудитора, про виявлені ним суттєві невідповідності з даними бухгалтерської звітності;
- недотримання конфіденційності комерційної інформації підприємства, що виражається в розголошенні відомостей про виявлені невідповідності бухгалтерської звітності третім особам.

### 3. ДІЇ АУДИТОРА ПІД ЧАС ВИЯВЛЕННЯ ЗЛОВЖИВАНЬ І НЕМОЖЛИВОСТІ ПРОВЕДЕННЯ АУДИТУ

МСА розглядають дії аудитора під час виявлення двох типів зловживань:

- **шахрайства** (МСА 240 «Відповідальність аудитора, що стосується шахрайства, при аудиті фінансової звітності»);
- **невідповідність** законам та нормативним актам, недотримання їхніх вимог (МСА 250 «Розгляд законодавчих та нормативних актів при аудиті фінансової звітності»).

Так, за пунктом 38 МСА 240, якщо аудитор стикається з винятковими обставинами, які ставлять під сумнів можливість продовжувати виконання аудиту внаслідок певних викривлень, що є результатом шахрайства або він підозрює, що було заподіяно шахрайство, необхідно:

а) визначити професійну та юридичну відповідальність стосовно цих обставин, включаючи вимогу, щоб аудитор надавав звіт особі або особам, які призначали його на аудит, або, в деяких випадках, регуляторним органам;

б) розглянути, чи є прийнятною відмова від завдання, якщо відмова можлива згідно із застосовними законодавчими або нормативними актами;

в) якщо аудитор відмовляється:

– він обговорює з управлінським персоналом відповідного рівня та тими, кого наділено найвищими повноваженнями, свою відмову від завдання та причини такої відмови;

– він визначає, чи існує професійна або юридична вимога надавати звіт особі або особам, які призначили його на аудит, або, в деяких випадках, регуляторним органам про відмову від завдання та причини такої відмови

МСА 250, у свою чергу, описує вимоги до:

– розгляду аудитором дотримання вимог законодавчих і нормативних актів (пп. 12–17);

– аудиторських процедур, якщо недотримання вимог ідентифіковане або підозрюється (пп. 18–21);

– звітності про ідентифіковане або підозрюване недотримання вимог (пп. 22–28).

Останнє групування щодо звітності виділяє три види повідомлень про невідповідність законам та нормативним актам:

1. Повідомлення про випадки недотримання вимог тими, кого наділено найвищими повноваженнями (тобто щодо виявлених викривлень, заподіяних персоналом, повідомляється найвищий управлінський персонал (аудиторський комітет, спостережна рада тощо) у якнайкоротший строк).

2. Зазначення недотримання вимог в аудиторському звіті щодо фінансової звітності (тобто у цьому випадку звіт аудитора модифікується в залежності від виду думки аудитора за результатами перевірки).

3. Звітність про недотримання вимог регуляторним та правоохоронним органам (тут необхідно пам'ятати, що існують конфіденційність та аудиторська таємниця, але за певних обставин це не є обов'язковим внаслідок статуту, закону або рішення суду).

Однак за більш детальним рішенням щодо конкретних обставин певного повідомлення варто звернутись за консультацією до юриста.

Пригадаємо, що **викривленням бухгалтерської звітності** визнається невірне відображення і надання даних бухгалтерського обліку, що пов'язано із порушенням встановлених правил його організації та ведення.

**Навмисні викривлення бухгалтерської звітності** є результатом навмисних дій або бездіяльності персоналу економічного суб'єкта, який підлягає перевірці. Вони здійснюються з корисливою метою, щоб ввести в оману користувачів бухгалтерської звітності. Разом з тим, аудитору необхідно враховувати, що висновки (висловлення думки) чи були ці дії персоналу навмисними або ненавмисними, має право зробити тільки уповноважений на це орган.

**Ненавмисні викривлення бухгалтерської звітності** є результатом ненавмисних дій або бездіяльності персоналу економічного суб'єкта. Вони можуть бути результатом арифметичних або логічних помилок у облікових записах чи у розрахунках, недогляду при відображенні повноти всіх операцій, неправильного відображення в обліку фактів господарської діяльності, наявності та стану майна тощо.

Під час виявлення фактів невідповідності фінансової звітності даним бухгалтерського обліку, аудитор повинен повідомити старшого аудитора (керівника групи аудиторської перевірки), керівника аудиторської фірми та керівництво підприємства-клієнта з висловленням вимоги усунути недоліки, а також рекомендувати здійснення сплати повної суми податків до бюджету, якщо господарські операції пов'язані із заниженням доходів чи завищенням витрат.

З приводу виявлених фактів викривлень на різних стадіях перевірки дії аудитора можуть бути різними:

- на **початковій стадії** у період ознайомлення – у цьому випадку аудиторіві краще відмовитись від проведення аудиту;

- на **основній стадії**, тобто у період безпосереднього здійснення – аудиторіві необхідно рекомендувати підприємству-клієнту усунути виявлені помилки чи зловживання, визначивши термін їх усунення. Якщо управлінський персонал вносить корективи і проводить сплату повних сум податків, аудитор продовжують процес аудиту. У випадку відмови та ненадання можливості проведення аудиторської перевірки, аудитор з допомогою юриста провадить письмове повідомлення керівництва про усунення виявлених недоліків, визначивши термін для усунення. Якщо клієнт відмовляється від подальшого проведення аудиту та не дає можливості працювати з документами, то аудитор письмово повинен попередити керівництво про неможливість виконання зобов'язань за договором і надати відмову від висловлення думки щодо фінансової звітності, вказавши причини;

- на **завершальній стадії**, коли зібрані всі достатні та прийнятні докази, аудитор може висловити негативну аудиторську думку та надати відповідний тип звіту.

Як навмисне, так і ненавмисне викривлення бухгалтерської звітності може бути **суттєвим** (що впливає на достовірність бухгалтерської звітності) і **несуттєвим**.

У процесі перевірки аудиторська фірма повинна оцінити ризик виявлення викривлень у бухгалтерській звітності та ризик їх невиявлення. При цьому, необхідно враховувати чинники, що підвищують або понижують такий ризик:

- наявність значних фінансових вкладень в кризові галузі економіки;
- невідповідність величини оборотних засобів значному росту обсягів реалізації (виробництва) або значного зниження прибутків;
- залежність економічного суб'єкта в певний період від одного або невеликої кількості замовників або постачальників;
- нетипові угоди економічного суб'єкта, особливо в період закінчення року, які суттєво впливають на величину фінансових показників;
- наявність платежів за роботи/послуги, які явно не відповідають наданим роботам/послугам;
- наявність відхилень у веденні обліку від облікової політики, встановленої підприємством, та організації підготовки бухгалтерської звітності.

До чинників, що впливають на викривлення інформації стану галузі, економіки в цілому, а також на фінансово-господарську діяльність економічного суб'єкта відносяться:

- стан галузі економіки та економіки країни: кризи, депресія, підйом;
- галузеві особливості економічного суб'єкта в зв'язку з кризовим станом галузі;
- особливості виробничої діяльності економічного суб'єкта, технологічні особливості виробництва;
- особливості податкового законодавства щодо оподаткування.

При виявленні викривлень бухгалтерської звітності економічного суб'єкта аудиторська фірма повинна оцінити їх вплив на достовірність звітності, що підлягає перевірці по суті. Для цього необхідно враховувати можливі види порушень у економічного суб'єкта:

- відхилення від установлених законодавством правил ведення та організації бухгалтерського обліку і звітності;
- відсутність або недотримання протягом року прийнятої облікової політики в бухгалтерському обліку окремих господарських операцій та оцінки майна;
- порушення податкового, валютного, цивільного, адміністративного законодавства тощо.

При виявленні викривлень аудитор повинен корегувати розроблені ними аудиторські процедури в залежності від:

- виду порушень;
- ступеня суттєвості порушень;
- ризику появи викривлень при подальшій перевірці;
- ризику невиявлення викривлення.

Якщо в процесі перевірки було виявлено викривлення у звітності, аудиторська фірма повинна перевірити стан внутрішнього контролю на підприємстві, а також з'ясувати, наскільки ефективні його дії при виникненні різних порушень, що призводять до викривлення інформації.

Під час здійснення перевірки та виявлення викривлень у звітності, аудитору у своїх робочих документах необхідно детально відобразити виявлені факти та оформити їх необхідним чином. Виявлені викривлення бухгалтерської звітності обов'язково відображаються у звіті аудитора за результатами перевірки.

#### **4. ВИКОРИСТАННЯ РЕЗУЛЬТАТІВ АУДИТУ ЗАМОВНИКАМИ ПЕРЕВІРКИ ТА ІНШИМИ КОРИСТУВАЧАМИ ЗВІТНОСТІ**

В умовах ринкової економіки значно розширилося коло користувачів інформації, яку надає аудит. Саме користувач результатів аудиту буде в

подальшому приймати відповідні рішення, ґрунтуючись на результатах аудиту, які буде вважати достовірними. Потенційних користувачів інформації найбільше цікавить:

- управлінський персонал підприємства – оцінка ефективності господарських операцій;
- власників та акціонерів – прибутковість вкладених ними капіталів та ризик їх можливої втрати;
- інвесторів – ефективність праці вкладених ними коштів;
- кредиторів – можливість своєчасного погашення заборгованості;
- працівників підприємства – здатність підприємства забезпечити належний рівень оплати праці, пенсій та зайнятості;
- державу (державні органи) – повнота та вчасність розрахунків із бюджетом тощо.

Як відомо, у кожного користувача різні економічні інтереси, однак усі вони зацікавлені мати ***достовірну інформацію про реальний стан суб'єкта господарювання.***

Звичайно, максимальні повноваження щодо результатів аудиту має власник (замовник аудиту та інших послуг).

Представники державних контролюючих органів та інші контрагенти мають використовувати інформацію аудиту лише у межах, наданих їм законодавством або визначених певними угодами (договорами).

У процесі перевірки аудитор повинен інформувати управлінський персонал або орган, який на це уповноважений, щодо питань аудиту і проходження перевірки. Форми та характер цих повідомлень розглядає ***МСА 260 «Повідомлення інформації з питань аудиту тим, кого наділено найвищими повноваженнями»***, де сказано, що інформація може бути надана управлінському персоналу аудитором усно чи письмово, однак незалежно від цього, все повинно бути задокументовано у робочих документах аудитора.

Після закінчення аудиту керівництво аудиторської фірми та підприємства-клієнта повинні здійснити такі дії щодо реалізації матеріалів перевірки:

- скласти проект рішення за матеріалами аудиту – підприємство-клієнт;
- розглянути його на загальних зборах (акціонерів, учасників тощо) – підприємство-клієнт;
- скласти довідки, які необхідні для пояснення окремих питань користувачам аудиторського звіту – аудиторська фірма;
- передати матеріали аудиту:
- Звіт та рекомендації – замовнику – аудиторська фірма;
- Звіт аудитора – зацікавленим користувачам – підприємство-клієнт;

– опублікувати Звіт аудитора, в якому показана немодифікована чи модифікована думка аудитора щодо достовірності фінансової звітності у періодичній пресі – підприємство-клієнт.



## ТЕМА 13. АУДИТОРСЬКИЙ ВИСНОВОК ТА ІНШІ ПІДСУМКОВІ ДОКУМЕНТИ

1. Аудиторський висновок та загальні вимоги до нього.
2. Структура аудиторського висновку.
3. Види аудиторських висновків та їх зміст.
4. Порядок складання та подання аудиторських висновків.
5. Аудиторський звіт.

### 1. АУДИТОРСЬКИЙ ВИСНОВОК ТА ЗАГАЛЬНІ ВИМОГИ ДО НЬОГО

Після закінчення аудиторської перевірки аудитор складає два підсумкових документи: **аудиторський висновок та звіт про результати аудиторської перевірки**.

Головним результатом копійної роботи аудитора із виконання договору на аудит фінансової звітності є *аудиторський висновок*. Стаття 7 Закону України «Про аудиторську діяльність» визначає, що аудиторський висновок – це документ, що складений відповідно до стандартів аудиту та передбачає надання впевненості користувачам щодо відповідності фінансової звітності або іншої інформації концептуальним основам, які використовувалися при її складанні. Концептуальними основами можуть бути закони та інші нормативно-правові акти України, положення (стандарти) бухгалтерського обліку, внутрішні вимоги та положення суб'єктів господарювання, інші джерела.

Вимоги до структури, змісту та порядку вибору форми аудиторського висновку щодо фінансових звітів загального призначення викладено у таких документах:

- МСА 700 «Висновок незалежного аудитора щодо повного пакету фінансових звітів загального призначення»;
- МСА 701 «Модифікація висновку незалежного аудитора»;
- МСА 800 «Висновок незалежного аудитора при виконанні завдань з аудиту спеціального призначення»;
- МСЗО 2400 «Завдання з огляду фінансових звітів»;
- МСЗО 2410 «Огляд проміжної фінансової інформації, що виконується незалежним аудитором суб'єкта господарювання»;
- МСЗНВ 3000 «Завдання з надання впевненості, що не є аудитом чи оглядом історичної фінансової інформації»;
- МСЗНВ 3400 «Перевірка прогнозної фінансової інформації».

Кожен стандарт має свою мету і свої особливості, але загальними вимогами є те, що *аудиторський висновок повинен містити чітко сформульовану думку щодо фінансових звітів*. Ця вимога впливає з мети

проведення аудиторської перевірки, яка полягає в наданні аудиторіві можливості висловити думку.

Думка аудитора формується в контексті застосування основи фінансової звітності, а стандарти аудиту встановлюють більш конкретні та зрозумілі вимоги до процесу формування аудиторської думки.

Цей процес включає оцінку, розгляд та вивчення обставин, які надають аудиторіві достатньої впевненості, що фінансові звіти не містять суттєвих викривлень.

Висновок аудитора призначений для широкого кола користувачів, його оприлюднення є свідченням того, що річний бухгалтерський звіт клієнта як у цілому, так і в усіх частинах відповідає чинному законодавству України, правилам ведення бухгалтерського обліку і є достовірним.

Аудиторський висновок є єдиним комунікаційним каналом між аудитором, зовнішніми користувачами та власниками підприємства, фінансова звітність якого була перевірена аудитором.

У відповідності з метою складання *аудиторський висновок має такі призначення:*

- стислий, змістовний, цілеспрямований висновок незалежного спеціаліста про фінансову звітність підприємства-клієнта;
- правовий акт, тому що у визначених законом випадках лише наданий аудитором висновок є доказом про результати роботи підприємства-клієнта, якому можуть довіряти збори акціонерів, засновники, податкова адміністрація та інші користувачі фінансової звітності;
- імплікована (логічна) заява аудитора про те, що він професійно, належним чином виконав свої обов'язки і представив об'єктивний висновок про фінансовий стан і результати діяльності підприємства-клієнта.

Через необхідність подання інформації в стислій формі *аудиторський висновок перетворився в надзвичайно офіційний набір висловлювань-фраз*, кожна із яких має особливе значення. Ці висловлювання схожі на юридичні фрази і називаються «професійною мовою». Будь-яке відхилення від стандартних професійних висловлювань розглядається як значне і може нести в собі важливу додаткову інформацію.

Тому під час складання аудиторського висновку важливо знати таке:

- форму аудиторського висновку без застережень (позитивного аудиторського висновку) і значення фраз, які при цьому використовуються;
- випадки, коли видається аудиторський висновок із застереженнями (умовно-позитивний, негативний, відмова від надання висновку) і фрази, які використовуються під час їх складання;

– випадки, коли за наявності висновку без застережень може бути доцільним включення додаткової інформації – пояснювального абзацу, що підкреслює певний аспект фінансової звітності.

## **2. СТРУКТУРА АУДИТОРСЬКОГО ВИСНОВКУ**

Суттєві елементи аудиторського висновку визначаються міжнародними та національними нормативами аудиту, міжнародною та національною практикою.

Аудиторський висновок складається у вільній формі, але обов'язково в ньому мають бути такі розділи:

- заголовок;
- адресат;
- вступ;
- масштаб перевірки;
- висновок аудитора про перевірену фінансову звітність;
- дата аудиторського висновку;
- підпис аудиторського висновку;
- адреса аудиторської фірми.

У розділі «Заголовок» аудиторського висновку підкреслюється, що аудиторська перевірка проводилась незалежним аудитором, вказуються прізвище, ім'я та по батькові аудитора, назва аудиторської фірми. Зазначають повну назву підприємства, яке перевіряється і час перевірки. Термін «незалежний аудитор» використовується для того, щоб провести відмінності між аудиторським висновком і звітами, які можуть бути надані іншими особами.

У розділі «Адресат» вказується назва адресата, кому призначений висновок (у відповідності до обставин завдання). Аудиторський висновок повинен бути адресованим відповідним чином, як цього вимагають умови угоди або національні правила. Як правило, аудиторський висновок призначається або акціонерам або раді директорів або Комітету з цінних паперів.

У розділі «Вступ» міститься інформація про склад фінансової звітності та дату її підготовки. Також зазначається, що відповідальність за правильність підготовки фінансової звітності покладається на керівника підприємства та вказують про відповідальність аудитора за аудиторський висновок, який обґрунтовується результатами проведеної перевірки.

Розділ «Масштаб перевірки» дає впевненість його користувачам у тому, що аудиторську перевірку здійснено відповідно до вимог законодавства та норм, які регулюють аудиторську практику та ведення бухгалтерського фінансового обліку. У цьому розділі зазначається, що перевірка була спланована і підготовлена з достатнім рівнем впевненості в тому, що у фінансовій звітності немає суттєвих помилок.

Аудитор дає оцінку помилок у системах обліку та внутрішнього контролю підприємства та їхнього впливу на фінансову звітність. Даючи оцінку суттєвості помилок, аудитор керується МСА 320 «Суттєвість в аудиті».

Потім вказується, що аудитор використовував спосіб вибіркової перевірки інформації і брав до уваги тільки суттєві помилки. Тут же зазначаються принципи бухгалтерського обліку, які використовувалися на підприємстві під час перевірки. Завершує цей розділ положення про те, що в ході перевірки була створена адекватна основа для прийняття висновку за фінансовою звітністю.

У розділі «Висновок» аудитора про перевірену фінансову звітність аудитор повинен чітко і однозначно відобразити думку з приводу того, що фінансова звітність повно і достовірно у всіх суттєвих аспектах подає інформацію про фінансовий стан і результати діяльності підприємства-клієнта згідно з нормативними вимогами щодо організації бухгалтерського обліку і звітності в Україні.

У розділі «Дата» аудиторського висновку аудитор ставить дату на день завершення аудиторської перевірки, а саме в той день, коли керівництво підприємства підписує акт приймання-передачі виконаних аудитором робіт. Дата інформує користувачів про те, що аудитор врахував вплив на фінансову звітність і на аудиторський висновок подій та операцій, що стали відомі йому і які відбулися до вказаної дати. Дата в аудиторському висновку ставиться або перед вступною частиною аудиторського висновку, або біля підпису аудитора.

У розділі «Підпис» аудиторського висновку ставиться підпис директора аудиторської фірми або уповноваженої на це особи, яка має відповідну серію сертифіката аудитора України на вид проведеного аудиту.

В розділі «Адреса» аудиторської фірми вказується адреса дійсного місцезнаходження аудиторської фірми та номер свідоцтва про включення до Реєстру суб'єктів аудиторської діяльності в Україні. Ця інформація може розміщуватися як наприкінці аудиторського висновку, після підпису аудитора, так і в матриці бланку аудиторської фірми.

Отже, аудиторський висновок є регламентованим документом і його структура визначається МСА 700 і вимогами Державної комісії з цінних паперів та фондового ринку України.

### **3. ВИДИ АУДИТОРСЬКИХ ВИСНОВКІВ ТА ЇХ ЗМІСТ**

Висновок аудитора за результатами аудиту буває різних видів. Аудитори самостійно обирають форму викладення змісту перевірки, проте він повинен відповідати встановленим вимогам (табл. 11).

## Вимоги до змісту аудиторського висновку

Вид висновку	Типові формулювання думки аудитора
Позитивний (існує безумовна позитивна згода)	Підтверджуємо, що надана інформація дає дійсне і повне уявлення про реальний склад активів та пасивів суб'єкта, що перевіряється. Система бухгалтерського обліку, що використовується на підприємстві, відповідає законодавчим та нормативним вимогам. Фінансову звітність підготовлено на основі реальних даних бухгалтерського обліку. Вона достовірно та повно подає фінансову інформацію про підприємство станом на 01.01.200... р. згідно з нормативними вимогами щодо ведення бухгалтерського обліку та звітності в Україні.
Позитивний (існує нефундаментальна невпевненість)	У зв'язку з неможливістю перевірки фактів аудитор не може висловити думку з приводу деяких моментів. Однак обмеження мають незначний вплив на фінансову звітність та на справи у цілому. Підтверджуємо, що за винятком обмежень, які зазначені вище (або які викладені у додатку до аудиторського висновку), фінансова звітність у всіх суттєвих аспектах достовірно та повно подає фінансову інформацію про підприємство станом на 01.01.200... р. згідно з нормативними вимогами щодо організації бухгалтерського обліку та звітності в Україні.
Умовно-позитивний висновок (існує нефундаментальна незгода)	Під час проведеної аудиторської перевірки встановлено, що операції проведені з порушенням встановленого порядку. Проте зазначені невідповідності мають обмежений вплив на фінансову звітність і не перекручують загальний фінансовий стан підприємства. Підтверджуємо, що за винятком невідповідностей, викладених у додатку, фінансовий звіт в усіх суттєвих аспектах достовірно та повно подає фінансову інформацію про підприємство станом на 01.01.200... р. згідно з нормативними вимогами щодо організації бухгалтерського обліку та звітності в Україні.
Негативний	У результаті проведення аудиту встановлено, що за звітний період підприємством були допущені суттєві порушення і перекручення (дається їх перелік або вони показані у додатку до цього висновку). Допущені порушення суттєво впливають на фінансову звітність підприємства та перекручують реальний стан справ. Фінансова звітність має суттєві перекручення і недостовірно подає фінансову інформацію про підприємство станом на 01.01.200... р., не виконані вимоги щодо організації бухгалтерського обліку та звітності в Україні (в стислій формі подається перелік питань, щодо яких не виконані вимоги з організації обліку). Отже, дані бухгалтерського обліку та фінансової звітності не дають достовірного уявлення про дійсний стан справ на підприємстві, що склався на 1. 1.200... р.
Відмова від надання висновку аудитора	У зв'язку з неможливістю перевірки фактів, які стосуються (вказати факти) з причини (вказати причини неможливості), не можемо виказати своє професійне судження. Показані вище моменти суттєво впливають на дійсний стан суб'єкта перевірки в цілому (основному). У зв'язку з відсутністю достатніх аудиторських доказів не можемо надати об'єктивний аудиторський висновок із фінансової звітності станом на 01.01.200... р.

Аудиторський висновок складається з дотриманням встановлених норм та стандартів і має містити підтвердження або аргументовану відмову від підтвердження достовірності, повноти та відповідності чинному законодавству фінансової звітності підприємства-клієнта.

У відповідності до Міжнародного стандарту аудиту (МСА) 700 «Аудиторський висновок про фінансову звітність», *аудиторські висновки, залежно від змісту висловленого судження у них, поділяються на дві категорії:*

- перша – безумовно-позитивний аудиторський висновок,
- друга – модифікований аудиторський висновок.

*До модифікованих висновків належать:*

- безумовно-позитивний висновок з пояснювальним параграфом,
- умовно-позитивний висновок,
- негативний висновок,
- відмова від висловлення думки.

Аудитор може надавати безумовно-позитивний висновок, коли виконуються такі умови:

1) облікова політика підприємства відповідає концептуальній основі фінансової звітності та обставинам функціонування підприємства;

2) прийняті підприємством облікові оцінки відповідають фактичним обставинам функціонування підприємства;

3) інформація, яка представлена у фінансових звітах, є відповідальною, надійною, порівняльною та зрозумілою;

4) фінансові звіти дозволяють розкрити та зрозуміти користувачам вплив суттєвих операцій та подій на інформацію, що міститься у фінансових звітах.

Позитивний висновок надається клієнту у випадках, коли на думку аудитора виконано такі умови:

– аудитор отримав усю інформацію й пояснення, необхідні для цілей аудиту;

– надана інформація достатня для відображення реального стану справ на підприємстві;

– є адекватні і достовірні дані з усіх суттєвих питань;

– фінансова документація підготовлена у відповідності з прийнятою на підприємстві системою бухгалтерського обліку, котра відповідає вимогам українського законодавства;

– фінансова звітність складена на основі дійсних облікових даних й не містить суттєвих відхилень;

– фінансова звітність складена належним чином за формою, затвердженою у встановленому порядку.

Аудитор повинен враховувати також стан бухгалтерського обліку та фінансової звітності підприємства. У позитивному висновку застосовуються стверджувальні слова: «задовольняє вимогам», «дає достовірне й дійсне уявлення», «справедливо та достовірно відображає», «знаходиться у відповідності з...», «відповідає».

У **безумовно-позитивному аудиторському висновку** думка аудитора про достовірність інформації фінансової звітності підприємства-клієнта означає, що ця звітність підготовлена таким чином, щоб забезпечити в усіх суттєвих аспектах відображення активів, зобов'язань, власного капіталу на звітну дату і фінансових результатів за звітний період, виходячи з нормативних актів, що регулюють бухгалтерський облік і звітність,

Коли фінансова звітність підприємства-клієнта не відповідає вимогам, за яких можливе надання **безумовно-позитивного висновку**, аудитор повинен правильно кваліфікувати обставини, що призводять до цього. Перелік цих обставин містить:

а) *невпевненість*, зумовлену:

- обмеженням в сфері аудиту (аудитор не може отримати всю достатню та необхідну інформацію і пояснення);
- обмеженням в часі перевірки, які диктуються клієнтом;
- ситуаційними обставинами (подвійне тлумачення окремих пунктів українського законодавства);

б) *незгоду*, зумовлену:

- невідповідністю прийнятої облікової політики вимогам стандартів бухгалтерського обліку;
- розходженням у думках стосовно відповідності фактів або сум у фінансовій звітності даним обліку;
- незгодою зі способом надання або ступенем розкриття інформації про факти або суми у фінансовій звітності;
- порушенням чинного законодавства;

в) *окремий випадок*, коли прорахунки та відхилення, виявлені аудитором під час перевірки, було усунуто до моменту складання аудиторського висновку.

Будь-яка фундаментальна непевненість або незгода є підставою для відмови від надання безумовно-позитивного аудиторського висновку і подальший вибір його виду залежить від рівня непевненості або незгоди.

Непевненість або незгода вважаються фундаментальними у тому випадку, коли вплив факторів на фінансову інформацію, що зумовили непевненість чи незгоду, дуже значний і це може суттєво перевернути дійсний стан справ. Необхідно також зауважувати сукупний ефект усіх непевненостей та незгоди на фінансову звітність.

За наявності фундаментальної незгоди клієнтові можуть дати негативний аудиторський висновок, а за наявності фундаментальної непевненості – відмовити у поданні аудиторського висновку.

Наявність нефундаментальних непевненостей і незгод передбачає складання **умовно-позитивного висновку**.

Якщо є необхідність у модифікації аудиторського висновку, аудитору необхідно керуватися стандартами і рекомендаціями, які надає МСА 701 «Модифікація висновку незалежного аудитора». *Модифіковані аудиторські висновки – це всі висновки про фінансову звітність, структура яких відрізняється від структури безумовно-позитивного висновку.* Така відмінність може бути у тому, що модифікований висновок включатиме додатково:

- пояснювальний параграф;
- параграф, що впливає на думку аудитора.

Схематично порівняння структур безумовно-позитивного висновку та модифікованих висновків можна побачити у таблиці 12.

Таблиця 12

### Структура модифікованого аудиторського висновку

Структура безумовно-позитивного висновку	Структура модифікованого висновку	
	Безумовно-позитивний висновок з пояснювальним параграфом, що не впливає на думку аудитора	Умовно-позитивний, негативний, відмова від висловлення думки-висновки, що мають параграф, який впливає на думку аудитора
Заголовок	Заголовок	Заголовок
Адресат	Адресат	Адресат
Вступний параграф	Вступний параграф	Вступний параграф
Відповідальність управлінського персоналу за фінансові звіти	Відповідальність управлінського персоналу за фінансові звіти	Відповідальність управлінського персоналу за фінансові звіти
Відповідальність аудитора	Відповідальність аудитора	Відповідальність аудитора
Аудиторська думка	Аудиторська думка	Параграф, що впливає на думку аудитора
	Пояснювальний параграф, що не впливає на думку аудитора	Аудиторська думка
Інші обов'язки стосовно надання висновку	Інші обов'язки стосовно надання висновку	Інші обов'язки стосовно надання висновку
Підпис аудитора	Підпис аудитора	Підпис аудитора
Дата аудиторського висновку	Дата аудиторського висновку	Дата аудиторського висновку
Адреса аудитора	Адреса аудитора	Адреса аудитора

Порядок визначення форми модифікованого висновку та вимоги щодо його змісту визначається спеціальним МСА 701 «Модифікація висновку незалежного аудитора».



Окремим видом модифікованого висновку визначається безумовно-позитивний висновок з пояснювальним параграфом, який не впливає на думку аудитора. Особливість такого висновку визначається тим, що модифікації (зміни) підлягає не сам висновок, тобто форма висловлення аудитора про фінансову звітність, а лише змінюється його структура.

Інші форми модифікованих висновків пов'язані з тим, що змінюється не тільки структура самого висновку у порівнянні з безумовно-позитивним, але й зміст самого судження аудитора.

Отже, коли говориться про те, що висновок модифіковано, то мається на увазі, що його структура відрізняється від структури безумовно-позитивного висновку.

Модифікується текст аудиторського висновку для таких випадків:

- питання, що не впливають на думку аудитора – аудитор повинен модифікувати аудиторський висновок, додаючи пояснювальний параграф, що висвітлює: суттєве питання, яке стосується проблеми безперервності діяльності суб'єкта господарювання, існування значної невизначеності, вирішення якої залежить від майбутніх подій та може вплинути на фінансові звіти, інші питання;
- питання, що впливають на думку аудитора – умовно-позитивна думка, відмова від висловлення думки, негативна думка.

Аудитор не в змозі висловити безумовно-позитивну думку, якщо є будь-яка з наведених далі обставин, вплив якої на фінансові звіти (на думку аудитора) є або може бути суттєвим:

- 1) обмеження обсягу роботи аудитора;
- 2) незгода з управлінським персоналом щодо прийнятності обраної облікової політики, методу її застосування або відповідності розкриття інформації у фінансовому звіті.

Обставини, визначені у першому випадку, можуть призвести до висловлення умовно-позитивної думки або до відмови від висловлення думки. Обставини, показані у другому випадку, можуть призвести до висловлення умовно-позитивної думки або негативної думки.

*Умовно-позитивна думка* висловлюється, якщо аудитор доходить висновку, що не можна висловити безумовно-позитивну думку, але вплив будь-якої незгоди з управлінським персоналом стосовно прийнятності обраної облікової політики, методу її застосування або адекватності розкриття інформації у фінансовій звітності або обмеження обсягу роботи аудитора, коли аудитор не може одержати всю необхідну інформацію й пояснення та зібрати достатньо доказів, не є достатньо суттєвим і всеохоплюючим, щоб вимагати від аудитора негативного висновку або відмови від висловлення думки.

*Відмова від висловлення думки* відбувається, коли можливий вплив обмеження обсягу є настільки суттєвим і всеохоплюючим, що аудитор не зміг отримати достатньої кількості аудиторських доказів і, як наслідок, не може висловити думку про фінансові звіти.

*Негативна думка* висловлюється, якщо вплив незгоди з управлінським персоналом на фінансові звіти є настільки суттєвим і всеохоплюючим, що аудитор доходить висновку, що висловлення умовно-позитивної думки (чи інша модифікація висновку) про звітність не є адекватним для розкриття оманливого чи неповного характеру фінансових звітів.

Під час підготовки негативного аудиторського висновку доречні такі висловлення: «не задовольняє вимогам», «перекручує дійсний стан справ», «не дає справжнього уявлення», «не відповідає», «суперечить».

Якщо аудитор висловлює думку іншу, ніж безумовно-позитивна, він повинен чітко описати у висновку всі обґрунтовані причини і, по можливості, дати кількісний опис можливого впливу на фінансові звіти. Як правило, цю інформацію подають в окремому параграфі, який передує висловленню думки або відмові від висловлення думки й може містити посилання на докладнішу інформацію у примітках до фінансових звітів.

*Аудиторський висновок спеціального призначення* відрізняється від інших видів і форм стандартного аудиторського висновку тим, що його оцінка стосується в основному окремих видів діяльності підприємств та окремих суб'єктів бухгалтерського обліку.

Метою Міжнародного стандарту аудиту 800 «Висновок незалежного аудитора при виконанні завдань з аудиту спеціального призначення» є встановлення положень і надання рекомендацій у зв'язку з аудиторськими завданнями спеціального призначення, зокрема:

- фінансові звіти, складені відповідно до всеохоплюючої основи бухгалтерського обліку, іншої, ніж Міжнародні чи національні стандарти бухгалтерського обліку;
- конкретні рахунки, елементи рахунків або статті у фінансовому звіті (висновки щодо компонентів фінансових звітів);
- виконання контрактних угод;
- узагальнені фінансові звіти.

Аудитор повинен переглянути й оцінити висновки, зроблені на основі аудиторських доказів, отриманих під час аудиторського завдання спеціального призначення, як підставу для висловлення думки.

Перед тим, як почати виконувати аудиторське завдання спеціального призначення, аудитор повинен переконатися, що угода із замовником визначає точний характер завдання, а також форму і зміст висновку, який буде наданий.

Висновок аудитора за результатами тематичного аудиту складається за довільною формою, але повинен відповідати вимогам, визначеним у МСА 800, і містити такі розділи:

- з описом характеру тематичної перевірки, яка проводилася;
- з інформацією про методику перевірки;
- з описом роботи, проведеної аудитором.

Аудитор може дістати замовлення на перевірку фінансової звітності, підготовленої за принципами, які відрізняються від критеріїв і принципів, що використовуються в Україні. В аудиторському висновку щодо такої звітності треба визначити нормативну базу, відповідно до якої складена звітність, і якою мірою вона (звітність) відповідає визначеним критеріям і принципам. Аудитор має так скласти висновок, щоб користувачеві фінансовою звітністю підприємства та аудиторським висновком було зрозуміло з назви або з приміток до неї, що такі документи підготовлені за спеціальними вимогами засновника. Якщо аудитор вважає, що у тексті документів немає відповідних посилань, він повинен зробити відповідні доповнення і роз'яснення до вже підготовленого висновку.

Аудиторський висновок про окремі частини фінансової звітності. Аудитори можуть виконувати перевірки за окремими частинами фінансової звітності підприємства. Такі послуги можуть бути окремими роботами або частинами загальної аудиторської перевірки. У кожному разі дослідження окремих складових фінансової звітності аудитор повинен визначати їх суттєвість щодо усієї звітності, виходячи з цього виносити своє судження щодо окремих її частин.

Аудиторський висновок про узагальнену фінансову звітність підприємства. Узагальнені фінансові звіти – це звіти, які узагальнюють перевірені аудитором річні фінансові звіти, для інформування груп користувачів, зацікавлених лише в основній інформації про фінансовий стан суб'єкта господарювання і результати його діяльності.

Вони містять менше подробиць і розуміння фінансового стану та результатів діяльності суб'єкта господарювання їх слід читати разом з річним перевіреним аудитором фінансовим звітом.

З метою проведення фінансових аналізів і найефективнішого інформування користувачів клієнт може підготувати звітність, яка показує його діяльність за кілька років, використовуючи звіти підприємства, на основі яких раніше проводився аудит. Аудитор під час складання аудиторського висновку за узагальнюючою звітністю повинен, крім розділів, передбачених МСА 800, відображати і такі відомості:

- посилання на річну звітність, перевірену аудитором, на основі якої підготовлено узагальнюючу фінансову звітність підприємства;
- дати аудиторського висновку про річну фінансову звітність і виду аудиторського висновку;
- про розбіжність змістів інформації про перевірку із змістом інформації узагальненої річної фінансової звітності, підтвердженої аудитором. У разі позитивного висновку про річну звітність і позитивного висновку про узагальнену фінансову звітність підприємства в аудиторському висновку має бути зазначено, що узагальнений фінансовий звіт відповідає річному фінансовому звіту;
- заяву або посилання на відповідний розділ у примірниках до фінансової звітності, де рекомендується з метою кращого розуміння фінансових результатів, а також стану підприємства та виконаної аудитором роботи вивчати узагальнений фінансовий звіт разом з повною фінансовою звітністю та відповідним аудиторським висновком.

До узагальнених фінансових звітів не застосовують формулювання, як «справедливо й достовірно відображають» або «подають достовірно в усіх суттєвих аспектах», оскільки вони не містять усієї інформації, що її вимагає концептуальна основа фінансової звітності.

Аудиторська перевірка виконання контрактних угод. Аудитор може виконувати такі роботи тільки в тому випадку, коли вони пов'язані з обліком, фінансами, економікою, тобто належать до професійної компетенції аудитора.

Виконання контрактних угод (наприклад, договорів про випуск облігацій або кредитних угод), як правило, вимагають у суб'єкта господарювання виконання визначених умов – виплати відсотків, забезпечення визначених фінансових коефіцієнтів, обмеження виплат дивідендів, використання доходів від продажу майна тощо.

Якщо окремі питання, котрі є складовою частиною аудиторського завдання, перебувають поза компетенцією аудитора, аудитор повинен розглянути необхідність використання роботи експерта.

#### **4. ПОРЯДОК СКЛАДАННЯ ТА ПОДАННЯ АУДИТОРСЬКИХ ВИСНОВКІВ**

Практика аудиторської діяльності в Україні показує доцільність оформлення суб'єктами аудиторської діяльності висновку на титульному аркуші з назвою аудиторської фірми (чи ППБ аудитора-приватного підприємця) та їхніми реквізитами, номер свідоцтва про включення в Реєстр суб'єктів аудиторської діяльності, стверджене протоколом засідання АПУ, дата, термін дії.

Висновок аудитора повинен адресуватися відповідно до обставин завдання (акціонерам, раді директорів, кредиторам тощо). Виходячи з цього, доцільно ще в договорі на аудит визначити адресата аудиторського висновку.

Національні закони та нормативні акти України (Цивільний кодекс, Господарський кодекс, Укази Президента України, Постанови Кабінету Міністрів, розпорядження відомств тощо) вказують, кому повинен адресуватись аудиторський висновок щодо фінансових звітів загального призначення в країні.

В аудиторському висновку вказується дійсна адреса аудитора (аудиторської фірми). Цю інформацію можна розмістити як наприкінці аудиторського висновку, після підпису аудитора, так і в матриці бланку аудиторської фірми.

В аудиторському висновку розмежовується відповідальність управлінського персоналу та аудитора шляхом подання в окремому параграфі інформації про відповідальність управлінського персоналу.

Зокрема зазначається, що відповідальність за підготовку та достовірне відображення інформації в фінансових звітах відповідно до застосованої концептуальної основи фінансової звітності покладається на керівництво суб'єкта господарювання.

В окремому параграфі аудиторського висновку вказується, що відповідальністю аудитора є висловлення думки щодо фінансових звітів на основі результатів аудиторської перевірки.

В аудиторському висновку необхідно вказати, що аудит проводився відповідно до Міжнародних стандартів аудиту, пояснити, що ці стандарти потребують від аудитора дотримання етичних вимог та відповідного планування і виконання аудиту для отримання достатньої впевненості, що фінансові звіти не містять суттєвих викривлень.

У висновку аудитор описує виконання аудиторських процедур, порядок їхнього вибору, судження аудитора щодо отримання відповідних аудиторських доказів, чи є вони достатніми та відповідними для висловлення аудиторської думки.

Аудитор висловлює свою думку щодо ефективності внутрішнього контролю, включає оцінку відповідності використаної облікової політики, коректності облікових оцінок управлінського персоналу та детального представлення фінансової інформації.

У параграфі, в якому висловлюється думка аудитора щодо фінансових звітів, вказується концептуальна основа їх складання – Міжнародні стандарти фінансової звітності (МСФЗ), національні Положення (стандарти) бухгалтерського обліку (П(С)БО) тощо.

Окремі законодавчі чи нормативні акти державних регуляторних органів можуть вимагати від аудитора або дозволяти йому детально описувати питання, що надають додаткове пояснення стосовно відповідальності аудитора під час аудиторської перевірки фінансових звітів або стосовно аудиторського висновку. Аудитор може мати додаткові обов'язки щодо висловлення думки про фінансові звіти, або додаткові завдання щодо деяких питань та виконання додаткових процедур.

В Україні державні регулюючі органи – Державна комісія з цінних паперів та фондового ринку (ДК ЦПФР), Національний банк України (НБУ), Державна комісія з регулювання ринків фінансових послуг (ДК РРФП) встановлюють спеціальні вимоги щодо обов'язків аудитора стосовно конкретних додаткових питань під час надання висновку.

*Аудиторський висновок від імені аудиторської фірми підписує її керівник або керівник і аудитор, який проводив аудит, оскільки відповідальність за проведений аудит згідно статті 19 Закону України «Про аудиторську діяльність» несе аудиторська фірма.*

Аудиторський висновок подається в письмовому вигляді (це стосується як документальної копії, так і копії в електронному форматі). Усні та інші форми висловлення висновку можуть бути неправильно розтлумачені без підтвердження письмовим висновком.

Стиль аудиторського висновку повинен бути офіційно-діловим, для якого характерні логічна основа і неприпустимість використання образного викладу змісту, а також послідовність і точність викладу фактів, об'єктивність і чіткість.

*Аудиторська фірма повинна надати господарюючому суб'єкту не менше двох перших примірників аудиторського висновку, у тому числі:*

– не менше одного примірника у складі вступної, аналітичної та підсумкової частин з додатками бухгалтерської звітності, що була об'єктом аудиту;

– не менше одного примірника у складі вступної та підсумкової частин з додатками бухгалтерської звітності, що була об'єктом аудиту, для подання зацікавленим користувачам.

Аудиторський висновок складається українською мовою, вартісні показники виражаються у валюті України, виправлення у змісті висновку не допускаються.

У загальному вигляді вимоги, які ставляться до змісту аудиторських підсумкових документів (аудиторського висновку та звіту) є такими:

– необхідно починати з відомих фактів і обставин, поступово переходити до нової для клієнта інформації;

- звітні матеріали повинні відповідати умовам договору і техніці проведення аудиту;
- дотримання конфіденційності аудиторського звіту та аналітичної частини висновку;
- логічність, стислість, зрозумілість, лаконічність, тактовність записів;
- чіткість тексту, достовірність та однозначність висловлених суджень;
- грамотність і культура оформлення документів;
- всі письмові матеріали, надані клієнту, повинні бути високої якості незалежно від часу надання;
- у вступі приділяється увага структурі і змісту звіту, потім дається його коротке викладення, що допоможе клієнту отримати загальне уявлення про звітні матеріали;
- якщо звіт має розміри, які складні для сприйняття у зв'язку з їх великим обсягом, то необхідно виділяти розділи і підрозділи;
- правильне встановлення параметрів сторінок і тексту, високоякісний папір, тверда палітурка і приваблива обкладинка не тільки підкреслять солідність і престиж аудитора, але і зможуть закласти основу для подальших контактів.

До аудиторського висновку додається бухгалтерська звітність господарюючого суб'єкта, яка підлягала аудиту. З метою ідентифікації така звітність повинна бути позначена підписом аудитора або спеціальним штампом аудиторської фірми. Кожен примірник висновку разом з доданою до нього бухгалтерською звітністю є єдиним цілим і повинен бути зброшурований.

Додатки до аудиторського висновку можуть бути представлені у вигляді таблиць. Кожна таблиця повинна мати змістовний заголовок, який розміщують нижче від слова «Таблиця». Слово «Таблиця» і заголовок пишуть з великої літери.

Заголовки граф таблиці треба писати великими буквами, підзаголовки – малими, якщо вони становлять одне речення із заголовком, а якщо вони самостійні, то великими.

Нумерація аудиторського висновку може бути наскрізною, включаючи текст, таблиці, схеми і додатки. Порядковий номер сторінки проставляють арабськими цифрами в правому верхньому куті. На першій сторінці номер не ставлять. Якщо у висновку є таблиці, рисунки, схеми, розміщені на окремих сторінках, то їх включають до загальної нумерації, а якщо вони розміщені на аркуші формату А4, то їх нумерують як одну сторінку.

Окремі стандарти аудиту не потребують стандартизованої форми висновку для всіх завдань з надання впевненості, але вони повинні ідентифікувати основні елементи, з яких складається висновок незалежного аудитора.

Під час перевірки та після її закінчення аудитор робить певні висновки і пропозиції. Висновки, які, як правило, складаються лише з основних елементів, – це стиль «стислої форми». Висновки, в яких докладно описують умови завдання, використовувані критерії, дані, пов'язані з конкретними аспектами завдання, та в деяких випадках рекомендації – це стиль «докладної форми».

Будь-які дані та рекомендації чітко відокремлюються від висновку аудитора щодо інформації про предмет перевірки. Аудитор може використати заголовки, номери параграфів, друкарські засоби, наприклад, виділення тексту напівжирним шрифтом та інше, для більшої якості та зручності читання аудиторського висновку.

Якщо аудит призначений через аудиторську організацію, аудиторський висновок розглядається попередньо керівництвом цієї організації. При цьому перевіряють правильність застосування методичних прийомів аудиторського дослідження, формування і обґрунтування доказами результатів, стилю написання та оформлення акта аудитора.

Аналогічно перевіряють акт про неможливість проведення аудиту. Якщо висновок не відповідає вимогам, зазначеним в МСА 700 «Аудиторський висновок про аудиторську звітність», то його повертають аудитору на доопрацювання. Висновок аудитора без зауважень аудиторської організації з написом «Розглянуто, головний аудитор, підпис, дата, завірені печаткою» направляють підприємству-замовнику.

Аудитор повинен ставити дату аудиторського висновку на день завершення перевірки. Дата на аудиторському висновку ставиться у той самий день, коли керівництво підприємства підписує акт його прийому-передачі. Дату в аудиторському висновку ставлять або перед вступною частиною аудиторського висновку, або біля підпису аудитора.

## **5. АУДИТОРСЬКИЙ ЗВІТ**

Аудитори (аудиторські фірми) після завершення аудиторської перевірки одночасно зі складанням аудиторського висновку готують і подають замовникові (власникам, акціонерам, керівництву підприємства) звіт у письмовій формі.

Дані, які містяться в звіті аудитора, подаються з метою доведення до керівництва економічного суб'єкта, 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 із вдосконалення систем бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю економічного суб'єкта.



Аудитор зобов'язаний вказати в звіті на всі помилки і перекручення в системі бухгалтерського обліку клієнта, які суттєво впливають на достовірність його бухгалтерської звітності. Аудитор може подавати у звіті будь-яку інформацію, яка стосується проведеного аудиту і фактів господарського життя економічного суб'єкта і яку він буде вважати доцільною.

Письмова інформація аудитора не може розглядатись як повний звіт про всі наявні недоліки. Вона охоплює лише ті з них, які були виявлені в процесі аудиторської перевірки. Це не регламентований формат і він може бути у формі як звіту так і рекомендацій, листа керівництву, тощо. Але найчастіше цей документ має форму звіту.

МСА не встановлюють спеціальних вимог щодо змісту та структури аудиторського звіту. Звіт аудитора перед замовником складають у довільній формі. Його розділи, зміст, кількість додатків не регламентують – кожна аудиторська фірма (аудитор) вибирає зручні для себе і клієнта форми подання інформації.

У практичній діяльності аудитор (аудиторська фірма) як звіт перед замовником найчастіше вибирають форму *акта аудиторської перевірки*.

Практика, пов'язана із наданням послуг з аудиту фінансової звітності, говорить про виключну важливість попереднього звітування про наслідки аудиту перед клієнтом у формі аудиторського звіту.

За наслідками проведених аудиторських процедур аудитор збирає докази щодо тверджень, які містить фінансова звітність, подана клієнтом для перевірки. Отримані докази можуть свідчити про існування викривлень у фінансовій звітності, які за своїм характером можуть бути як суттєвими, так і несуттєвими.

Тому, до того моменту, коли буде сформована кінцева форма аудиторського висновку керівництво підприємства повинно прийняти рішення або залишати фінансову звітність без змін, або внести відповідні зміни. Це рішення керівництво підприємства викладає у листі-відповіді.

Терміни подачі аудиторського звіту керівництву та терміни розгляду такого звіту керівництвом обговорюються під час укладання договору на аудит і мають своє відображення у відповідних пунктах договору на аудит.

За структурою **аудиторський звіт** складається з трьох основних розділів:

1. Загальні відомості про перевірку. У цьому розділі подається така інформація: підстави для проведення перевірки (назва та номер договору); мета перевірки; обсяг інформації, що перевіряється; терміни проведення перевірки; обсяг та зміст виконаних аудиторських процедур.

2. Загальна характеристика системи внутрішнього контролю. У цьому розділі дається узагальнена характеристика як організаційної структури підприємства, його діяльності, так і системи внутрішнього контролю, а також

розкриваються основні її недоліки, що можуть мати наслідком існування суттєвих викривлень у показниках фінансової звітності.

3. Результати виконання процедур щодо отримання доказів стосовно тверджень у показниках фінансової звітності. Називаються всі виявлені помилки і фінансових звітах та обов'язково надається їх характеристика щодо суттєвості. У підсумку надаються рекомендації щодо можливого виправлення у фінансовій звітності, за якою передбачається надання висновку.

Важлива аналітична інформація та розрахунки наводяться у **додатках до аудиторського звіту**.

Кожний *аудиторський звіт повинен мати такі обов'язкові реквізити*:

– реквізити аудиторської організації: офіційне найменування і юридичну (поштову) адресу аудиторської фірми або прізвище, ініціали й адресу аудитора, який здійснює діяльність самостійно; номер і дату реєстраційного посвідчення; номер і дату видачі сертифіката аудитора;

– реквізити підприємства-замовника: офіційне найменування і юридичну (поштову) адресу підприємства; номер і дату реєстраційного посвідчення; перелік посадових осіб (прізвища, ініціали, посади), відповідальних за складання бухгалтерської звітності.

Аудиторський звіт адресується замовнику із зазначенням дати складання, підписується керівником аудиторської фірми (або особою, уповноваженою керівником) і аудитором, що проводив перевірку, завіряється печаткою аудиторської фірми. Кожна сторінка аудиторського звіту підписується аудитором, який здійснював перевірку, і завіряється його особистою печаткою.

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 випадку 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 (звіт) аудитора може бути передана таким особам:

а) особі, яка підписала договір (контракт, лист-зобов'язання) на надання аудиторських послуг;

б) особі, яка прямо вказана в якості отримувача письмової інформації аудитора в договорі (контракті, листі-зобов'язанні) на надання аудиторських послуг;

в) будь-якій іншій особі – у випадку письмової вказівки на те, підписаної особою, яка засвідчила договір (контракт, лист-зобов'язання) на надання аудиторських послуг.

Додаткова підсумкова документація аудиту може оформлюватися під одною з таких 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» тощо.

Після завершення аудиту один примірник підсумкової документації (аудиторський висновок та додаткова документація) залишається в аудитора (аудиторській фірмі). З урахуванням забезпечення зберігання та конфіденційності аудиторська фірма (аудитор) встановлює порядок зберігання підсумкової документації. Заборонено її вимагати або вилучати в аудитора (аудиторської фірми), за винятком випадків, передбачених законодавством.

# ПЛАН ПРАКТИЧНИХ ЗАНЯТЬ

## ТЕМА 1. СУТНІСТЬ І ПРЕДМЕТ АУДИТУ

1. Суть поняття «аудиторська діяльність». Правила, що стосуються діяльності незалежних аудиторів.
2. Користувачі аудиторської звітності
3. Види аудиту та його відмінність від ревізії
4. Класифікація організаційних форм аудиторського контролю.

### ТЕМИ РЕФЕРАТІВ:

1. Історія виникнення та етапи розвитку аудиту.
2. Становлення і розвиток аудиту в Україні.
3. Загальнонаукові та власні методи аудиту.
4. Характеристика спеціальних прийомів аудиту.
5. Проблеми розвитку методів, способів і прийомів аудиту.
6. Аудит: історія, розвиток, майбутнє.
7. Суб'єкти зовнішнього та внутрішнього контролю в Україні.
8. Аудит в системі фінансово-господарського контролю.
9. Ініціативний та обов'язковий аудит в Україні.

### ЗАВДАННЯ ДЛЯ САМОСТІЙНОГО ОПРАЦЮВАННЯ:

*Завдання 1.* До аудиторської фірми з проханням про проведення аудиту звернулося підприємство, керівник якого має прямі родинні стосунки з аудитором цієї фірми. Чи має право фірма укласти договір?

- а) це суперечить чинному законодавству;
- б) це є порушенням принципу незалежності, але не суперечить чинному законодавству;
- в) це не суперечить чинному законодавству.

*Завдання 2.* Визначте та обґрунтуйте, для яких з підприємств та організацій необхідне здійснення обов'язкового аудиту:

1. АКБ «Базис».
2. ВАТ «Будпрогрес».
3. Обласна школа вищої спортивної майстерності.
4. Страхова компанія «Страхові гарантії».
5. ДП «Зірка», що повністю фінансується з державного бюджету.
6. Інвестиційний фонд «Розвиток».
7. Мале підприємство «Ласунка».
8. Технічний ліцей.

## ЛІТЕРАТУРА:

1. Аудит : підручник / О. А. Петрик, В. О. Зотов, Б. В. Кудрицький [та ін.]. – К. : КНЕУ, 2015. – 498 с.
2. Дмитренко І. М. Аудит (за міжнародними стандартами) : навч. посіб. / І. М. Дмитренко. – К. : Кондор, 2013. – 391 с.
3. Аудит: теорія і практика: навч. посібник / А.Г. Загородній, М.В. Корягін, А.В. Єлісеєв, Л.М. Полякова. – 2-ге вид., перер. та доп. – Львів: Видавництво Національного університету Львівська політехніка, 2004. – 456 с.
4. Білуха М.Т. Курс аудиту: Підручник / М.Т. Білуха. – К.: Вища школа – Знання, 1998. – 574 с.
5. Бутинець Ф.Ф. Аудит: Підручник / Ф.Ф. Бутинець. – Житомир: ПП «Рута», 2006. – 512 с.
6. Верига А.В. Ініціативний аудит в Україні: проблеми і перспективи / А.В. Верига // Аудитор України. – 2006. – № 8 (92) – С. 18–20.
7. Гончарук Я.А. Аудит: Підручник / Я.А. Гончарук, В.С. Рудницький. – Львів: Оріяна-Нова, 2004. – 292 с.
8. Давидов Г. М. Аудит: Підручник / Г. М Давидов. – К.: Знання, 2004. – 511 с.
9. Даниленко І.В. Сучасний аудит – необхідність і достатність / І.В. Даниленко // Аудитор України. – 2007. – № 1 (107). – С. 25–27.
10. Закон України Про внесення змін до закону України «Про аудиторську діяльність» // Аудитор України. – 2006. – № 19 (103). – С. 3–9.
11. Петровська І.О. Аудит: Навч. посіб. / І.О.Петровська, Т.В. Шмакова–К.: Університет „Україна”, 2005. – 104 с. посіб. – К.: Знання, 2002. – 285 с.
12. Рядська В.В. Аудит: Навч. пос. / В.В. Рядська, Я.В. Петраков. – К. Центр учбової літератури, 2008. – 416 с.
13. Усач Б.Ф. Аудит: Навч. посіб. / Б.Ф. Усач. – К.:Знання-Прес, 2006. – 284 с.

## ТЕМА 2. АУДИТОРСЬКІ ПОСЛУГИ, ЇХ ОБ’ЄКТИ І ВИДИ

1. Поняття послуг аудиторських фірм (аудиторів).
2. Види послуг аудиторських фірм (аудиторів).
3. Вартість послуг аудиторських фірм (аудиторів).

## ТЕМИ РЕФЕРАТІВ:

1. Оцінка якості роботи аудитора.
2. Контроль якості послуг аудиторської фірми в Україні.

## ЗАВДАННЯ ДЛЯ САМОСТІЙНОГО ОПРАЦЮВАННЯ:

*Завдання 1.* Мале приватне підприємство «Орхідея» планує займатись вирощуванням квітів. З метою кращої організації своєї діяльності підприємство звернулося до аудиторської фірми «Аудит плюс» із замовленням бізнес-плану.

Назвіть основні розділи бізнес-плану та їх зміст

*Завдання 2.* Складіть таблицю, в якій зазначте види аудиторських послуг та дайте їх характеристику.

## ЛІТЕРАТУРА:

1. Аудит : підручник / О. А. Петрик, В. О. Зотов, Б. В. Кудрицький [та ін.]. – К. : КНЕУ, 2015. – 498 с.
2. Дмитренко І. М. Аудит (за міжнародними стандартами) : навч. посіб. / І. М. Дмитренко. – К. : Кондор, 2013. – 391 с.
3. Аудит: теорія і практика: навч. посібник / А.Г. Загородній, М.В. Корягін, А.В. Єлісеєв, Л.М. Полякова. – 2-ге вид., перер. та доп. – Львів: Видавництво Національного університету Львівська політехніка, 2004. – 456 с.
4. Білуха М.Т. Курс аудиту: Підручник / М.Т. Білуха. – К.: Вища школа – Знання, 1998. – 574 с.
5. Бутинець Ф.Ф. Аудит: Підручник / Ф.Ф. Бутинець. – Житомир: ПП «Рута», 2006. – 512 с.
6. Верига А.В. Ініціативний аудит в Україні: проблеми і перспективи / А.В. Верига // Аудитор України. – 2006. – № 8 (92) – С. 18–20.
7. Гончарук Я.А. Аудит: Підручник / Я.А. Гончарук, В.С. Рудницький. – Львів: Оріяна-Нова, 2004. – 292 с.
8. Давидов Г. М. Аудит: Підручник / Г. М Давидов. – К.: Знання, 2004. – 511 с.
9. Даниленко І.В. Сучасний аудит – необхідність і достатність / І.В. Даниленко // Аудитор України. – 2007. – № 1 (107). – С. 25–27.
10. Закон України Про внесення змін до закону України «Про аудиторську діяльність» // Аудитор України. – 2006. – № 19 (103). – С. 3–9.
11. Петровська І.О. Аудит: Навч. посіб. / І.О.Петровська, Т.В. Шмакова–К.: Університет „Україна”, 2005. – 104 с. посіб. – К.: Знання, 2002. – 285 с.
12. Рядська В.В. Аудит: Навч. пос. / В.В. Рядська, Я.В. Петраков. – К. Центр учбової літератури, 2008. – 416 с.
13. Усач Б.Ф. Аудит: Навч. посіб. / Б.Ф. Усач. – К.:Знання-Прес, 2006. – 284 с.

### **ТЕМА 3. РЕГУЛЮВАННЯ АУДИТОРСЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ТА ЇЇ ІНФОРМАЦІЙНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ**

1. Аудиторська палата України (АПУ).
2. Аудитор, його статус і сертифікація аудиторської діяльності.
3. Реєстр суб'єктів аудиторської діяльності.
4. Організація роботи аудиторів.
5. Професійна етика та правовий статус аудиторів і аудиторських фірм.
6. Оцінка якості роботи аудиторів.

#### **ТЕМИ РЕФЕРАТИВ:**

1. Порядок формування АПУ.
2. Регіональні відділення АПУ.
3. Спілка аудиторів України.
4. Сертифікація в аудиторській діяльності.
5. Професійна етика аудитора.
6. Рейтингування аудиторських фірм.
7. Удосконалення знань аудиторів.
8. Організація аудиторської діяльності за кордоном.

#### **ЗАВДАННЯ ДЛЯ САМОСТІЙНОГО ОПРАЦЮВАННЯ:**

*Завдання 1.* Два роки назад аудиторська фірма «Статус» взяла кредит в АКБ «Статус» на загальних умовах терміном на 2 роки. Через два роки, після того як кредит був погашений, аудиторська фірма отримала пропозицію від АКБ «Статус» надати аудиторській висновок про фінансову звітність за попередній рік.

Визначте, чи виникає загроза професійної незалежності аудитора, якщо так - запропонуйте шлях вирішення проблеми.

*Завдання 2.* Державним підприємством «Українські залізниці» подано судовий позов на аудитора з таких позицій:

а) розкриття конфіденційності інформації щодо обсягів сплачених податків за період, по якому було надано, аудиторський висновок (на вимогу Генеральної прокуратури України);

б) розкриття робочих документів аудитора комісії АПУ з перевірки якості наданих послуг (за іншим позовом ДП).

Встановити правомірності дій аудитора та їх адекватність вимогам професійної етики.

#### **ЛІТЕРАТУРА:**

1. Аудиторська Палата України // Аудитор України. – 2006. – № 12 (96). – С. 2.

2. Білик Р.Р. Незалежність в аудиторській професії: історія і сучасність / Р.Р. Білик // Аудитор України. – 2005. – № 5 (67). – С. 16–20.
3. Ватуля І.Д. Аудит. Практикум: Навч. посіб. / І.Д. Ватуля, Канцедал, О.Г. Пономаренко. – К.: Центр учбової літератури, 2007. – 304 с.
4. Гаєвська Н.І. Етичні вимоги до професії аудитора / Н.І. Гаєвська // Аудитор України. – 2006. – № 16 (100). – С. 7–10.
5. Види порушень та відповідні стягнення за порушення // Аудитор України. – 2007. – № 12 (118). – С. 12–15.
6. Даниленко І.В. Сучасний аудит – необхідність і достатність / І.В. Даниленко // Аудитор України. – 2007. – № 1 (107). – С. 25–27.
7. Дмитренко І.Н. Правове і регламентне забезпечення незалежності аудиторів: проблеми і рішення / І.Н. Дмитренко // Аудитор України. – 2007. – № 08 (114). – С. 12–16.
8. Довгорук П.Г. Підсумки та аналіз результатів проведення першого та другого етапів кваліфікаційного іспиту / П.Г. Довгорук // Аудитор України. – 2006. – № 3 (87). – С. 15–22.
9. Довгорук П.Г., Кузуб О.А. За результатами сертифікацій аудиторів / П.Г. Довгорук, О.А. Кузуб // Аудитор України. – 2006. – № 11 (95). – С. 3–9.
10. Закон України Про внесення змін до Закону України «Про аудиторську діяльність» // Аудитор України. – 2006. – № 19 (103). – С. 3–9.

#### **ТЕМА 4. ПЛАНУВАННЯ АУДИТУ**

1. Організаційні етапи аудиту.
2. Загальні принципи планування аудиторської перевірки.
3. Види планових документів.

#### **ТЕМИ РЕФЕРАТИВ:**

1. Етапи аудиту та їх характеристика.
2. Підготовка та складання загального плану та програми аудиту.
3. Стратегія аудиту.
4. Роль аудиту в проведенні аудиту
5. Порядок складання листа-зобов'язання.
6. Особливості планування аудиту в компютерному середовищі.
7. Особливості договору на проведення аудиту.
8. Значення плану і програми аудиту в процесі планування.

#### **ЗАВДАННЯ ДЛЯ САМОСТІЙНОГО ОПРАЦЮВАННЯ:**

*Завдання 1.* Запропонувати та скласти документ підготовчого етапу аудиту (анкету нового клієнта).



*Завдання 2.* Пояснити функціональне призначення окремих позицій анкети нового клієнта.

#### ЛІТЕРАТУРА:

1. Аудит : підручник / О. А. Петрик, В. О. Зотов, Б. В. Кудрицький [та ін.]. – К. : КНЕУ, 2015. – 498 с.
2. Дмитренко І. М. Аудит (за міжнародними стандартами) : навч. посіб. / І. М. Дмитренко. – К. : Кондор, 2013. – 391 с.
3. Аудит: теорія і практика: навч. посібник / А.Г. Загородній, М.В. Корягін, А.В. Єлісеєв, Л.М. Полякова. – 2-ге вид., перер. та доп. – Львів: Видавництво Національного університету Львівська політехніка, 2004. – 456 с.
4. Білуха М.Т. Курс аудиту: Підручник / М.Т. Білуха. – К.: Вища школа – Знання, 1998. – 574 с.
5. Бутинець Ф.Ф. Аудит: Підручник / Ф.Ф. Бутинець. – Житомир: ПП «Рута», 2006. – 512 с.
6. Верига А.В. Ініціативний аудит в Україні: проблеми і перспективи / А.В. Верига // Аудитор України. – 2006. – № 8 (92) – С. 18–20.
7. Гончарук Я.А. Аудит: Підручник / Я.А. Гончарук, В.С. Рудницький. – Львів: Оріяна-Нова, 2004. – 292 с.
8. Давидов Г. М. Аудит: Підручник / Г. М Давидов. – К.: Знання, 2004. – 511 с.
9. Даниленко І.В. Сучасний аудит – необхідність і достатність / І.В. Даниленко // Аудитор України. – 2007. – № 1 (107). – С. 25–27.
10. Закон України Про внесення змін до закону України «Про аудиторську діяльність» // Аудитор України. – 2006. – № 19 (103). – С. 3–9.
11. Петровська І.О. Аудит: Навч. посіб. / І.О.Петровська, Т.В. Шмакова– К.: Університет „Україна”, 2005. – 104 с. посіб. – К.: Знання, 2002. – 285 с.
12. Рядська В.В. Аудит: Навч. пос. / В.В. Рядська, Я.В. Петраков. – К. Центр учбової літератури, 2008. – 416 с.
13. Усач Б.Ф. Аудит: Навч. посіб. / Б.Ф. Усач. – К.:Знання-Прес, 2006. – 284 с.

#### ТЕМА 5. АУДИТОРСЬКІ ДОКАЗИ ТА РОБОЧІ ДОКУМЕНТИ АУДИТОРА

1. Поняття аудиторських доказів та їх види.
2. Класифікація аудиторських доказів.
3. Джерела аудиторських доказів.
4. Процедури одержання аудиторських доказів.
5. Тести системи контролю.
6. Процедури перевірки на суттєвість.

### ТЕМИ РЕФЕРАТІВ:

1. Шляхи забезпечення якості доказів в аудиті.
2. Зарубіжний досвід застосування аудиторських процедур.
3. Обґрунтування співвідношення між обсягом тестів контролю та процедур по суті під час проведення системного аудиту.
4. Застосування аналітичних процедур в процесі планування аудиту.
5. Процедури по суті: переваги та недоліки застосування.
6. Взаємозв'язок аудиторських процедур отримання доказів та відповідних тверджень у фінансових звітах.
7. Застосування інвентаризації як прийом отримання доказів в процесі аудиту.

### ЗАВДАННЯ ДЛЯ САМОСТІЙНОГО ОПРАЦЮВАННЯ:

*Завдання 1.* Вказати, якими письмовими доказами може бути підтверджена або спростована зібрана аудитором інформація в ході аудиту ТОВ «Мрія» (табл.1). Охарактеризуйте методи збору доказів.

*Таблиця 1*

#### Аналіз інформації, зібраної під час аудиту ТОВ «Мрія»

№ з/п	Інформація	Письмові докази (документи)	Методи збору
1.	Відсутність наказів на відрядження працівників		
2.	Видача готівки в підзвіт особам, що не відзвітували за раніше одержаними авансами 3. 4 5. 6.		
3.	Видача грошових сум з каси в підзвіт особам, що не є працівниками підприємства		
4.	Недотримання встановлених норм витрат на відрядження		
5.	Некоректне складання кореспонденції за операціями з оприбуткування основних засобів		
6.	Неправильне виведення залишків цінностей на кінець звітної періоду у складі ТМЦ		

### ЛІТЕРАТУРА:

1. Аудит : підручник / О. А. Петрик, В. О. Зотов, Б. В. Кудрицький [та ін.]. – К. : КНЕУ, 2015. – 498 с.
2. Дмитренко І. М. Аудит (за міжнародними стандартами) : навч. посіб. / І. М. Дмитренко. – К. : Кондор, 2013. – 391 с.
3. Аудит: теорія і практика: навч. посібник / А.Г. Загородній, М.В. Корягін, А.В. Єлісеєв, Л.М. Полякова. – 2-ге вид., перер. та доп. – Львів: Видавництво Національного університету Львівська політехніка, 2004. – 456 с.

4. Білуха М.Т. Курс аудиту: Підручник / М.Т. Білуха. – К.: Вища школа – Знання, 1998. – 574 с.
5. Бутинець Ф.Ф. Аудит: Підручник / Ф.Ф. Бутинець. – Житомир: ПП «Рута», 2006. – 512 с.
6. Верига А.В. Ініціативний аудит в Україні: проблеми і перспективи / А.В. Верига // Аудитор України. – 2006. – № 8 (92) – С. 18–20.
7. Гончарук Я.А. Аудит: Підручник / Я.А. Гончарук, В.С. Рудницький. – Львів: Оріяна-Нова, 2004. – 292 с.
8. Давидов Г. М. Аудит: Підручник / Г. М Давидов. – К.: Знання, 2004. – 511 с.
9. Даниленко І.В. Сучасний аудит – необхідність і достатність / І.В. Даниленко // Аудитор України. – 2007. – № 1 (107). – С. 25–27.
10. Закон України Про внесення змін до закону України «Про аудиторську діяльність» // Аудитор України. – 2006. – № 19 (103). – С. 3–9.
11. Петровська І.О. Аудит: Навч. посіб. / І.О.Петровська, Т.В. Шмакова–К.: Університет «Україна», 2005. – 104 с. посіб. – К.: Знання, 2002. – 285 с.
12. Рядська В.В. Аудит: Навч. пос. / В.В. Рядська, Я.В. Петраков. – К. Центр учбової літератури, 2008. – 416 с. – 285 с.
13. Усач Б.Ф. Аудит: Навч. посіб. / Б.Ф. Усач. – К.:Знання-Прес, 2006. – 284 с.

## **ТЕМА 6. АУДИТОРСЬКИЙ РИЗИК І ОЦІНЮВАННЯ СИСТЕМИ ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ**

1. Поняття аудиторського ризику.
2. Класифікація аудиторських ризиків.
3. Методи визначення розміру аудиторського ризику.
4. Оцінювання власного ризику. Оцінювання ризику при контролі.
5. Стадії оцінювання ризику внутрішнього контролю.

### **ТЕМИ РЕФЕРАТИВ:**

1. Система економічних ризиків і місце в ній аудиторського ризику.
2. Аудиторський ризик: його суть та значення.
3. Ризик в аудиті: основні поняття.
4. Методика розрахунку суттєвості в аудиті.
5. Суттєвість та її вплив на аудиторський ризик.
6. Попередня оцінка ризику внутрішнього контролю.
7. Моделі аудиторського ризику.
8. Процес отримання доказів.
9. Процедури отримання аудиторських доказів.

## **ЗАВДАННЯ ДЛЯ САМОСТІЙНОГО ОПРАЦЮВАННЯ:**

*Завдання 1.* Скласти аудиторський тест оцінки системи внутрішнього аудиту окремого суб'єкта господарювання (на вибір студента). Провести оцінку системи внутрішнього контролю підприємства за тестом.

*Завдання 2.* Для кожного з підприємств: ВАТ «Технолог» (виробництво камвольно-суконних тканин), ЗАТ «Млин» (зберігання та переробка зерна), ВАТ «Обленерго», Державне підприємство «Прогрес», ВАТ «Буг-риба», ЗАТ «Готель «Зірковий», ДАК «Енергетика України» визначити:

- а) яка інформація може бути суттєвою для акціонерів;
- б) які складові фінансових звітів, можуть формувати базу для оцінки суттєвості.

### **ЛІТЕРАТУРА:**

1. Білуха М.Т. Курс аудиту: Підручник / М.Т. Білуха. – К.: Вища школа – Знання, 1998. – 574 с.
2. Бутинець Ф.Ф. Аудит: Підручник / Ф.Ф. Бутинець. – Житомир: ПП «Рута», 2006. – 512 с.
3. Верига А.В. Ініціативний аудит в Україні: проблеми і перспективи / А.В. Верига // Аудитор України. – 2006. – № 8 (92) – С. 18–20.
4. Гончарук Я.А. Аудит: Підручник / Я.А. Гончарук, В.С. Рудницький. – Львів: Оріяна-Нова, 2004. – 292 с.
5. Давидов Г. М. Аудит: Підручник / Г. М Давидов. – К.: Знання, 2004. – 511 с.
6. Даниленко І.В. Сучасний аудит – необхідність і достатність / І.В. Даниленко // Аудитор України. – 2007. – № 1 (107). – С. 25–27.
7. Закон України Про внесення змін до закону України «Про аудиторську діяльність» // Аудитор України. – 2006. – № 19 (103). – С. 3–9.
8. Петровська І.О. Аудит: Навч. посіб. / І.О.Петровська, Т.В. Шмакова– К.: Університет „Україна”, 2005. – 104 с.
9. Рядська В.В. Аудит: Навч. пос. / В.В. Рядська, Я.В. Петраков. – К. Центр учбової літератури, 2008. – 416 с.
10. Усач Б.Ф. Аудит: Навч. посіб. / Б.Ф. Усач. – К.:Знання-Прес, 2006. – 284 с.

## **ТЕМА 7. МЕТОДИ АУДИТУ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ ТА КРИТЕРІЇ ЇЇ ОЦІНЮВАННЯ**

1. Метод аудиторської діяльності.
2. Ознаки та критерії оцінювання фінансової звітності.
3. Вибір методів і прийомів аудиторської перевірки.

### ТЕМИ РЕФЕРАТІВ:

1. Основні компоненти фінансової звітності.
2. Методи аналізу фінансової звітності.
3. Фінансова звітність підприємства.
4. Аудиторські процедури за МСА їх суть та значення.
5. Ліквідність підприємства: показники і розрахунки.
6. Внутрішні користувачі фінансової звітності.

### ЗАВДАННЯ ДЛЯ САМОСТІЙНОГО ОПРАЦЮВАННЯ:

*Завдання 1.* В процесі здійснення процедур перевірки аудитором встановлено значні порушення принципів обліку, закріплених в обліковій політиці, відсутність належної системи контролю, про що у встановленій формі було письмово попереджено керівництво підприємства. Як наслідок, управлінським персоналом було попереджено аудитора щодо можливого перегляду суми гонорару.

Визначте, чи існує етичний конфлікт та загроза професійній незалежності аудитора, якщо так, то класифікуйте його та запропонуйте можливі шляхи його розв'язання.

*Завдання 1.* Скласти первинні документи (на вибір студента) з порушеннями, які виявлені за допомогою описаних методичних прийомів. Зазначити ці порушення у звіті аудитора.

### ЛІТЕРАТУРА:

1. Білуха М.Т. Курс аудиту: Підручник / М.Т. Білуха. – К.: Вища школа – Знання, 1998. – 574 с.
2. Бутинець Ф.Ф. Аудит: Підручник / Ф.Ф. Бутинець. – Житомир: ПП «Рута», 2006. – 512 с.
3. Верига А.В. Ініціативний аудит в Україні: проблеми і перспективи / А.В. Верига // Аудитор України. – 2006. – № 8 (92) – С. 18–20.
4. Гончарук Я.А. Аудит: Підручник / Я.А. Гончарук, В.С. Рудницький. – Львів: Оріяна-Нова, 2004. – 292 с.
5. Давидов Г. М. Аудит: Підручник / Г. М Давидов. – К.: Знання, 2004. – 511 с.
6. Даниленко І.В. Сучасний аудит – необхідність і достатність / І.В. Даниленко // Аудитор України. – 2007. – № 1 (107). – С. 25–27.
7. Закон України Про внесення змін до закону України «Про аудиторську діяльність» // Аудитор України. – 2006. – № 19 (103). – С. 3–9.

## ТЕМА 8. АУДИТ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ

1. Зміст та основні процедури аналізу фінансово-господарської діяльності за даними бухгалтерської звітності.
2. Оцінка оборотності майна підприємства.
3. Оцінка виробничого потенціалу.
4. Оцінка фінансової сталості.
5. Оцінка ліквідності (платоспроможності) підприємства.
6. Аналіз рентабельності.

### ТЕМИ РЕФЕРАТІВ:

1. Фінансова звітність як основний об'єкт аудиторської перевірки.
2. Склад і призначення фінансової звітності та основні принципи її підготовки.
3. Порядок проведення аудиту фінансової звітності.
4. Методика аудиту Балансу.
5. Методика аудиту Звіту про фінансові результати.
6. Методика аудиту Звіту про рух грошових коштів.
7. Методика аудиту Звіту про власний капітал.

### ЗАВДАННЯ ДЛЯ САМОСТІЙНОГО ОПРАЦЮВАННЯ:

*Задача 1.* Між аудиторською фірмою «Профі» та ВАТ «Поділля» укладений договір на надання останньому послуг щодо складання податкової звітності за звітний рік. У звіті аудиторської фірми про обсяги та порядок виконаної роботи було зазначено, що податкові звіти не можуть містити помилок та/або порушень податкового законодавства і те, що аудиторська фірма несе матеріальну відповідальність в межах суми отриманого гонорару.

Визначте відповідність такого висловлення положенням Кодексу етики професійних бухгалтерів.

*Задача 2.* Між аудиторською фірмою «Аудит-Прогрес» та ПАТ «Техно» було укладено договір на проведення перевірки відповідності діючому законодавству порядку складання декларації з податку на прибуток за звітний рік. Під час проведення процедур перевірки аудитор:

- користувався податковими деклараціями попередніх періодів;
- звертався до реєстрів обліку господарських операцій;
- здійснював необхідні запити для зовнішнього підтвердження інформації.

Після закінчення перевірки на ПАТ «Техно» було проведено перевірку ДПІ, внаслідок якої було нараховано штраф в сумі 15 тис. грн. Керівництво ПАТ «Техно» звернулося зі скаргою до АПУ щодо низької якості отриманих

аудиторських послуг, а також вимагає компенсувати аудитором можливі фінансові втрати.

Визначити та обґрунтувати, яким буде висновок експертів АПУ.

#### ЛІТЕРАТУРА:

1. Аудит : підручник / О. А. Петрик, В. О. Зотов, Б. В. Кудрицький [та ін.]. – К. : КНЕУ, 2015. – 498 с.
2. Дмитренко І. М. Аудит (за міжнародними стандартами) : навч. посіб. / І. М. Дмитренко. – К. : Кондор, 2013. – 391 с.
3. Аудит: теорія і практика: навч. посібник / А.Г. Загородній, М.В. Корягін, А.В. Єлісеєв, Л.М. Полякова. – 2-ге вид., перер. та доп. – Львів: Видавництво Національного університету Львівська політехніка, 2004. – 456 с.
4. Білуха М.Т. Курс аудиту: Підручник / М.Т. Білуха. – К.: Вища школа – Знання, 1998. – 574 с.
5. Бутинець Ф.Ф. Аудит: Підручник / Ф.Ф. Бутинець. – Житомир: ПП «Рута», 2006. – 512 с.
6. Верига А.В. Ініціативний аудит в Україні: проблеми і перспективи / А.В. Верига // Аудитор України. – 2006. – № 8 (92) – С. 18–20.
7. Гончарук Я.А. Аудит: Підручник / Я.А. Гончарук, В.С. Рудницький. – Львів: Оріяна-Нова, 2004. – 292 с.
8. Давидов Г. М. Аудит: Підручник / Г. М Давидов. – К.: Знання, 2004. – 511 с.
9. Даниленко І.В. Сучасний аудит – необхідність і достатність / І.В. Даниленко // Аудитор України. – 2007. – № 1 (107). – С. 25–27.
10. Закон України Про внесення змін до закону України «Про аудиторську діяльність» // Аудитор України. – 2006. – № 19 (103). – С. 3–9.
11. Петровська І.О. Аудит: Навч. посіб. / І.О.Петровська, Т.В. Шмакова–К.: Університет «Україна», 2005. – 104 с. посіб. – К.: Знання, 2002. – 285 с.
12. Рядська В.В. Аудит: Навч. пос. / В.В. Рядська, Я.В. Петраков. – К. Центр учбової літератури, 2008. – 416 с.
13. Усач Б.Ф. Аудит: Навч. посіб. / Б.Ф. Усач. – К.:Знання-Прес, 2006. – 284 с.

#### ТЕМА 9. ВНУТРІШНІЙ АУДИТ: ЙОГО СУТНІСТЬ, ОБ'ЄКТИ І СУБ'ЄКТИ

1. Способи і методичні прийоми внутрішнього аудиту.
2. Особливості внутрішнього аудиту за окремими напрямками господарювання і контролю.

3. Аудит стратегії функціонування підприємства у зовнішньому середовищі.

#### ТЕМИ РЕФЕРАТИВ:

1. Роль внутрішнього аудиту в здійсненні підприємницької діяльності господарюючими об'єктами.
2. Особливості проведення внутрішнього аудиту з окремих напрямів господарювання.
3. Вплив внутрішнього аудиту і контролю на обсяг зовнішнього аудиту.
4. Структура внутрішнього аудиту і система внутрішнього контролю підприємства.

#### ЗАВДАННЯ ДЛЯ САМОСТІЙНОГО ОПРАЦЮВАННЯ:

*Завдання 1.* Визначити об'єкти внутрішнього аудиту, джерела інформації та методичні прийоми їх дослідження (табл. 2).

*Таблиця 2*

№ з/п	Напрямки аудиторської перевірки	Об'єкт и аудиту	Джерела інформації	Аудиторські процедури
1.	Аудит розрахунків з оплати праці			
2.	Аудит розрахунків з підзвітними особами			
3.	Аудит розрахунків з постачальниками, підрядниками, покупцями, замовниками			
4.	Аудит розрахунків з бюджетом			
5.	Аудит фінансових результатів та їх використання			
6.	Аудит формування і зміни статутного капіталу			
7.	Аудит грошових засобів			
8.	Аудит основних засобів і нематеріальних активів			
9.	Аудит капітальних вкладень і витрат на ремонт			

#### ЛІТЕРАТУРА:

1. Аудит : підручник / О. А. Петрик, В. О. Зотов, Б. В. Кудрицький [та ін.]. – К. : КНЕУ, 2015. – 498 с.
2. Дмитренко І. М. Аудит (за міжнародними стандартами) : навч. посіб. / І. М. Дмитренко. – К. : Кондор, 2013. – 391 с.
3. Аудит: теорія і практика: навч. посібник / А.Г. Загородній, М.В. Корягін, А.В. Єлісеєв, Л.М. Полякова. – 2-ге вид., перер. та доп. – Львів: Видавництво Національного університету Львівська політехніка, 2004. – 456 с.
4. Білуха М.Т. Курс аудиту: Підручник / М.Т. Білуха. – К.: Вища школа – Знання, 1998. – 574 с.



5. Бутинець Ф.Ф. Аудит: Підручник / Ф.Ф. Бутинець. – Житомир: ПП «Рута», 2006. – 512 с.
6. Верига А.В. Ініціативний аудит в Україні: проблеми і перспективи / А.В. Верига // Аудитор України. – 2006. – № 8 (92) – С. 18–20.
7. Гончарук Я.А. Аудит: Підручник / Я.А. Гончарук, В.С. Рудницький. – Львів: Оріяна-Нова, 2004. – 292 с.
8. Давидов Г. М. Аудит: Підручник / Г. М Давидов. – К.: Знання, 2004. – 511 с.
9. Даниленко І.В. Сучасний аудит – необхідність і достатність / І.В. Даниленко // Аудитор України. – 2007. – № 1 (107). – С. 25–27.
10. Закон України Про внесення змін до закону України «Про аудиторську діяльність» // Аудитор України. – 2006. – № 19 (103). – С. 3–9.
11. Петровська І.О. Аудит: Навч. посіб. / І.О.Петровська, Т.В. Шмакова–К.: Університет «Україна», 2005. – 104 с. посіб. – К.: Знання, 2002. – 285 с.
12. Рядська В.В. Аудит: Навч. пос. / В.В. Рядська, Я.В. Петраков. – К. Центр учбової літератури, 2008. – 416 с.
13. Усач Б.Ф. Аудит: Навч. посіб. / Б.Ф. Усач. – К.:Знання-Прес, 2006. – 284 с.

## **ТЕМА 10. РЕАЛІЗАЦІЯ МАТЕРІАЛІВ ВНУТРІШНЬОГО АУДИТУ**

1. Узагальнення результатів внутрішнього аудиту.
2. Організація внутрішньої аудиторської перевірки ефективності СВК бізнес- процесів компанії.
3. Документи, які узагальнюють результати окремих напрямків служби внутрішнього аудиту.
4. Методичні прийоми узагальнення недоліків під час проведення внутрішнього аудиту.

### **ТЕМИ РЕФЕРАТІВ:**

1. Методичні прийоми під час проведення внутрішнього аудиту.
2. Етапи проведення внутрішнього аудиту.
3. Основні недоліки при проведенні внутрішнього аудиту.

### **ЗАВДАННЯ ДЛЯ САМОСТІЙНОГО ОПРАЦЮВАННЯ:**

*Завдання 1.* Розробити положення про відділ внутрішнього аудиту на підприємстві з урахуванням його умов функціонування. Сформулювати права і обов'язки внутрішніх аудиторів.

## ЛІТЕРАТУРА:

1. Аудит : підручник / О. А. Петрик, В. О. Зотов, Б. В. Кудрицький [та ін.]. – К. : КНЕУ, 2015. – 498 с.
2. Дмитренко І. М. Аудит (за міжнародними стандартами) : навч. посіб. / І. М. Дмитренко. – К. : Кондор, 2013. – 391 с.
3. Аудит: теорія і практика: навч. посібник / А.Г. Загородній, М.В. Корягін, А.В. Єлісеєв, Л.М. Полякова. – 2-ге вид., перер. та доп. – Львів: Видавництво Національного університету Львівська політехніка, 2004. – 456 с.
4. Білуха М.Т. Курс аудиту: Підручник / М.Т. Білуха. – К.: Вища школа – Знання, 1998. – 574 с.
5. Бутинець Ф.Ф. Аудит: Підручник / Ф.Ф. Бутинець. – Житомир: ПП «Рута», 2006. – 512 с.
6. Верига А.В. Ініціативний аудит в Україні: проблеми і перспективи / А.В. Верига // Аудитор України. – 2006. – № 8 (92) – С. 18–20.
7. Гончарук Я.А. Аудит: Підручник / Я.А. Гончарук, В.С. Рудницький. – Львів: Оріяна-Нова, 2004. – 292 с.
8. Давидов Г. М. Аудит: Підручник / Г. М Давидов. – К.: Знання, 2004. – 511 с.
9. Даниленко І.В. Сучасний аудит – необхідність і достатність / І.В. Даниленко // Аудитор України. – 2007. – № 1 (107). – С. 25–27.
10. Закон України Про внесення змін до закону України «Про аудиторську діяльність» // Аудитор України. – 2006. – № 19 (103). – С. 3–9.
11. Петровська І.О. Аудит: Навч. посіб. / І.О.Петровська, Т.В. Шмакова–К.: Університет «Україна», 2005. – 104 с. посіб. – К.: Знання, 2002. – 285 с.
12. Рядська В.В. Аудит: Навч. пос. / В.В. Рядська, Я.В. Петраков. – К. Центр учбової літератури, 2008. – 416 с.
13. Усач Б.Ф. Аудит: Навч. посіб. / Б.Ф. Усач. – К.:Знання-Прес, 2006. – 284 с.

## ТЕМА 11. ПІДСУМКОВИЙ КОНТРОЛЬ

1. Оцінка повноти та якості виконання всіх пунктів стратегії аудиту.
2. Елементи системи внутрішнього контролю якості аудиторських послуг.
4. Зовнішній контроль якості аудиту.

## ТЕМИ РЕФЕРАТІВ:

1. Внутрішній контроль якості аудиту.
2. Поняття якості в аудиторській діяльності.
3. Концептуальні основи аудиторської діяльності в Україні.

## **ЗАВДАННЯ ДЛЯ САМОСТІЙНОГО ОПРАЦЮВАННЯ:**

*Завдання 1.* На вимогу МСА 570 «Безперервність», аудитор повинен оцінити можливість подальшого функціонування суб'єкта господарювання, а також оцінити здатність його управлінського персоналу продовжувати безперервну діяльність. Виходячи з цього, розробити типові робочі документи аудитора для проведення аудиту фінансового стану господарюючого суб'єкта.

*Завдання 2.* Аудитору необхідно здійснити перевірку фінансової інформації про такі об'єкти обліку:

- основні засоби;
- виробничі запаси матеріалів;
- дебіторська заборгованість.

Необхідно навести перелік: 1) методичних прийомів, за допомогою яких буде здійснено перевірку інформації про суб'єкти господарювання на відповідність встановленим критеріям (за окремими критеріями); 2) нормативних документів, які регулюють облік; 3) можливих помилок (порушень) в обліку, які призведуть до порушення відповідності встановленим критеріям.

## **ЛІТЕРАТУРА:**

1. Бутинець Ф.Ф. Аудит: Підруч. для студ. спеціальності «Облік і аудит» вищих навч. закл. – 3-тє вид., доп. і перероб. / Ф.Ф. Бутинець. – Житомир: Рута, 2005. – 512 с.

2. Ватуля І.Д. Аудит: Практикум: Навч. посібник / І.Д. Ватуля, Н.А. Канцедал, О.Г. Пономаренко. – К.: Центр учбової літератури, 2007. – 304 с.

3. Гуцайлюк З.В. Аудит (теорія, методика, збірник завдань) / З.В. Гуцайлюк, Я.В. Мех, М.Т. Щирба. – Тернопіль: Економічна думка, 2002. – 190 с.

4. Давидов Г. М. Аудит: Навч. посібник. – 2-ге вид., перероб. і доп. / Г.М. Давидов. – К.: Т-во Знання, КОО, 2001. – 363 с.

5. Загородній А.Г. Аудит: теорія і практика: Навч. посібник / А.Г. Загородній, М.В. Корягін, А.В. Єлісеєв, Л.М. Полякова. – Львів: Вид-во нац ун-ту «Львівська політехніка», 2004. – 453 с.

6. Рядська В.В., Петраков Я.В. Аудит. Навч. пос./ В.В. Рядська., Я.В. Петраков. – К.: Центр учбової літератури, 2008. – 416 с. – 285 с.

7. Пшенична А.Ж. Аудит. Навчальний посібник / А.Ж. Пшенична. – К.: Центр учбової літератури, 2008. – 320 с.

## **ТЕМА 12. РЕАЛІЗАЦІЯ МАТЕРІАЛІВ АУДИТУ**

1. Меморандум виправлених аудитором помилок за результатами перевірки.
2. Реалізація матеріалів внутрішнього та зовнішнього аудиту.
3. Користувачі результатів аудиту.
4. Повідомлення й інформація з питань аудиторської перевірки вищому управлінському персоналу

#### **ТЕМИ РЕФЕРАТИВ:**

1. Відповідальність суб'єктів аудиторської діяльності.
2. Права і обов'язки аудитора і клієнта щодо виконання рекомендацій за результатами аудиту.
3. Дії аудитора під час виявлення зловживань і неможливості проведення аудиту.
4. Чинники, що впливають на форму повідомлення результатів проведення аудиту керівництву.

#### **ЗАВДАННЯ ДЛЯ САМОСТІЙНОГО ОПРАЦЮВАННЯ:**

*Завдання 1.* Вивчити зарубіжний досвід застосування меморандумів в аудиторській практиці.

*Завдання 1.* Вибравши самостійно об'єкт аудиту (грошові кошти, необоротні активи, розрахунки з бюджетом, розрахунки з працівниками тощо), зазначити типові помилки та розробити рекомендації щодо їх запобігання.

#### **ЛІТЕРАТУРА:**

1. Бутинець Ф.Ф. Аудит: Підруч. для студ. спеціальності «Облік і аудит» вищих навч. закл. – 3-тє вид., доп. і перероб./Ф.Ф. Бутинець. – Житомир: Рута, 2005. – 512 с.
2. Ватуля І.Д. Аудит: Практикум: Навч. посібник / І.Д. Ватуля, Н.А. Канцедал, О.Г. Пономаренко. – К.: Центр учбової літератури, 2007. – 304 с.
3. Гуцайлюк З.В. Аудит (теорія, методика, збірник завдань) / З.В. Гуцайлюк, Я.В. Мех, М.Т. Щирба. – Тернопіль: Економічна думка, 2002. – 190 с.
4. Давидов Г. М. Аудит: Навч. Посібник. – 2-ге вид., перероб. і доп. / Г.М. Давидов. – К.: Т-во Знання, КОО, 2001. – 363 с.
5. Загородній А.Г. Аудит: теорія і практика: Навч. посібник / А.Г. Загородній, М.В. Корягін, А.В. Єлісеєв, Л.М. Полякова. – Львів: Вид-во нац ун-ту «Львівська політехніка», 2004. – 453 с.
6. Рядська В.В., Петраков Я.В. Аудит. Навч. пос./ В.В. Рядська., Я.В. Петраков. – К.: Центр учбової літератури, 2008. – 416 с. – 285 с.

7. Савченко В.Я. Аудит: Навч. посібник / В.Я. Савченко. – К.: КНЕУ, 2002. – 322 с.

8. Пшенична А.Ж. Аудит. Навчальний посібник / А.Ж. Пшенична. – К.: Центр учбової літератури, 2008. – 320 с.

### **ТЕМА 13. АУДИТОРСЬКИЙ ВИСНОВОК ТА ІНШІ ПІДСУМКОВІ ДОКУМЕНТИ**

1. Види аудиторських висновків відповідно до стандартів аудиту та вимог національних нормативних документів.

2. Структура та зміст аудиторського висновку.

3. Сутність аудиторського звіту.

#### **ТЕМИ РЕФЕРАТИВ:**

1. Документування в аудиті: основні концепції.

2. Аудиторський звіт: вплив на результати перевірки.

3. Причини модифікації аудиторських висновків.

4. Вплив виявлення порушень на форму і зміст аудиторського висновку.

5. Звітність, аудиторів та аудиторських фірм.

6. Взаємозв'язок концептуальної основи об'єкта перевірки та аудиторського висновку.

#### **ЗАВДАННЯ ДЛЯ САМОСТІЙНОГО ОПРАЦЮВАННЯ:**

*Завдання 1.* Зробити порівняльну характеристику аудиторського висновку і аудиторського звіту. Результати подати у вигляді таблиці.

*Таблиця 3*

Порівняльна характеристика аудиторського висновку і аудиторського звіту

Ознака порівняння	Аудиторський висновок	Аудиторський звіт

*Завдання 2.* ЗАТ «Інтер-перспектива» надає послуги з обслуговування населення із доставки непродовольчих товарів через мережу Інтернет.

Одночасно підприємство здійснює реалізацію товарів за готівку покупцям, які відвідують особисто склади фірми. Частка продажу за готівку становить близько 40% від загального обороту за рік у відповідності до облікових даних. Результати тестування аудиторами надійності процедур внутрішнього контролю свідчать про існування суттєвого ризику того, що готівкова виручка оприбутковується не в повному обсязі. Разом з тим, для того, щоб дослідити весь ланцюжок системи контролю за рухом готівкової виручки, аудиторам потрібен був час, який не дозволив би сформулювати висновок у терміни, що визначені умовами договору на аудит. Керівництво ЗАТ «Інтер-перспектива»

відмовило у перенесенні термінів подачі аудиторського висновку, посилаючись на неможливість зміни дати проведення зборів акціонерів, на яких і передбачається затвердження фінансових звітів, що були перевірені аудитом.

Потрібно:

- 1) визначити, який вид висновку повинен надати аудитор;
- 2) сформулювати зміст параграфу, який потрібно включити у текст висновку

#### ЛІТЕРАТУРА:

1. Дмитренко І. М. Аудит (за міжнародними стандартами) : навч. посіб. / І. М. Дмитренко. – К. : Кондор, 2013. – 391 с.
2. Аудит: теорія і практика: навч. посібник / А.Г. Загородній, М.В. Корягін, А.В. Єлісеєв, Л.М. Полякова. – 2-ге вид., перер. та доп. – Львів: Видавництво Національного університету Львівська політехніка, 2004. – 456 с.
3. Білуха М.Т. Курс аудиту: Підручник / М.Т. Білуха. – К.: Вища школа – Знання, 1998. – 574 с.
4. Бутинець Ф.Ф. Аудит: Підручник / Ф.Ф. Бутинець. – Житомир: ПП «Рута», 2006. – 512 с.
6. Гончарук Я.А. Аудит: Підручник / Я.А. Гончарук, В.С. Рудницький. – Львів: Оріяна-Нова, 2004. – 292 с.
6. Давидов Г. М. Аудит: Підручник / Г. М Давидов. – К.: Знання, 2004. – 511 с.
7. Закон України Про внесення змін до закону України «Про аудиторську діяльність» // Аудитор України. – 2006. – № 19 (103). – С. 3–9.
8. Рядська В.В. Аудит: Навч. пос. / В.В. Рядська, Я.В. Петраков. – К. Центр учбової літератури, 2008. – 416 с.

## ФОРМИ ТА ВИДИ САМОСТІЙНОЇ РОБОТИ СТУДЕНТІВ

Під час навчального процесу самостійна робота є основним засобом засвоєння студентом навчального матеріалу в час, вільний від обов'язкових навчальних занять, без участі викладача. Лише у ході самостійної роботи студент має можливість розвинути пізнавальні та виконавчі здібності, пам'ять, самостійне мислення, наполегливість і, головне, виробити вміння самостійного здобуття знань. Під час самостійної роботи краще за все проявляються індивідуальні особливості студента, його здібності та нахили.

Самостійна робота студента забезпечується системою навчально-методичних засобів, необхідних для вивчення навчальної дисципліни чи окремої теми: підручниками, навчальними та методичними посібниками, конспектами лекцій викладача тощо. Серед них значне місце посідає саме методичні матеріали, завдання та вказівки викладача, а також рекомендована спеціальна література та нормативно-правові акти.

Самостійна робота над змістовим модулем передбачає виконання різних видів завдань (репродуктивних, за зразком, реконструктивно-варіативних, частково-пошукових, навчально-дослідних), спрямованих на отримання студентом нових знань, їх систематизацію та узагальнення; формування практичних вмінь та навичок; контроль готовності студента до лекцій, семінарських занять, захисту практичних робіт, інших контрольних заходів.

Зокрема, використовуються такі види завдань:

- опрацювання теоретичних основ прослуханого лекційного матеріалу з використанням конспекту лекцій, підручника, довідкової літератури;
- вивчення окремих змістових модулів курсу (тем або питань), що передбачені для самостійного опрацювання з метою реферування, анотовування, складання тезисного плану, конспекту тощо;
- аналіз, синтез, порівняння, узагальнення явищ, фактів, закономірностей, викладених у друкованих джерелах інформації, з метою підготовки відповідей на поставлені напередодні запитання;
- підготовка додаткового матеріалу до лекції відповідно до плану;
- підготовка до проведення та захисту практичних робіт;
- розв'язання і письмове оформлення задач;
- виконання домашніх завдань, домашніх модульних робіт;
- підготовка до проведення контрольних заходів (здача змістових модулів, написання модульних контрольних робіт, іспиту тощо);
- виконання творчих завдань, які передбачають самостійне складання задач, тестових завдань, комплексу вправ тощо та їх оформлення;
- підготовка наукових доповідей, анотацій, статей, тез;

- виконання підготовчих, інформаційних самостійних робіт;
- робота з пошуковими системами Інтернет.

Підсумкова кількість балів, набрана студентами за виконання різних видів самостійної роботи виставляється у відомість обліку успішності у графі «Кількість балів за результатами поточного модульного контролю». Поточні консультації студентів з питань виконання завдань СРС, а також підведення підсумків з деяких видів виконаних робіт здійснюються під час планових занять з індивідуально-консультативної роботи.

Викладачами розробляється система визначення якості виконаних студентом завдань для самостійної (індивідуальної) роботи та рівня набутих ним знань, вмінь, навичок, що передбачає оцінювання у балах усіх результатів, досягнутих під час проведення всіх форм контролю.

За кожне завдання у форматі змістового модуля студент отримує оцінку в балах. Кожен вид робіт оцінюється, виходячи з максимальної кількості балів, наприклад, що дорівнює 3.

За правильне оформлення і складання в установлений термін кожного передбаченого виду роботи нараховуються додаткові бали, що спонукає студента до необхідності готуватися до практичних занять.

### **ЗАВДАННЯ ДЛЯ САМОСТІЙНОЇ РОБОТИ СТУДЕНТІВ З НАВЧАЛЬНОЇ ДИСЦИПЛІНИ «АУДИТ»**

1. Поняття аудиту та необхідність його виникнення.
2. Основні види аудиту.
3. Основні завдання аудиту.
4. Нормативно-правове забезпечення аудиторської діяльності.
5. Методи та методичні прийоми аудиту.
6. Національні та міжнародні стандарти аудиторської діяльності.
7. Професійна етика аудиторів.
8. Права та обов'язки аудиторів.
9. Сертифікація аудиторів.
10. Порядок створення аудиторських фірм.
11. Планування аудиторської діяльності.
12. Структура робочої документації аудитора.
13. Поняття аудиторського ризику та необхідність його оцінки.
14. Властивий ризик.
15. Ризик контролю.
16. Ризик не виявлення помилок.
17. Помилки, причини їх виникнення та різновиди.



18. Обман та шляхи його здійснення.
19. Внутрішньогосподарський контроль та його організація.
20. Методичні прийоми внутрішньогосподарського контролю.
21. Суть аудиторських доказів та необхідність їх отримання.
22. Основні види аудиторських доказів.
23. Використання аудиторських доказів під час підготовки аудиторського висновку.
24. Аудит грошових коштів в касі підприємства.
25. Аудит грошових коштів на поточних рахунках в банку.
26. Аудит розрахунків з підзвітними особами.
27. Аудит основних засобів та інших необоротних активів.
28. Аудит виробничих запасів.
29. Аудит незавершеного виробництва.
30. Аудит розрахунків по оплаті праці.
31. Аудит нарахувань та утримань із фонду оплати праці.
32. Аудит розрахунків за податками і платежами.
33. Аудит розрахунків з постачальниками і підрядниками.
34. Аудит розрахунків з покупцями та замовниками.
35. Аудит кредитних операцій.
36. Аудит власних та порівнянних до них коштів.
37. Аудит розрахунків з засновниками.
38. Аудит засновницької та реєстраційної документації підприємства.
39. Аудит формування витрат підприємства.
40. Аудит формування доходів підприємства.
41. Аудит формування фінансових результатів підприємства.
42. Аудит валових доходів в податковому обліку підприємства.
43. Аудит валових витрат в податковому обліку підприємства.
44. Облікова політика підприємства та її аудит.
45. Аудит стану обліку на підприємстві.
46. Аудит фінансової звітності підприємства.
47. Склад та структура аудиторського висновку.
48. Склад та структура аудиторського звіту.
49. Види аудиторських висновків.
50. Реалізація результатів аудиторської перевірки.

## ІНДИВІДУАЛЬНІ НАВЧАЛЬНО-ДОСЛІДНІ ЗАВДАННЯ

**Індивідуальні завдання** (реферати, розрахункові, графічні, розрахунково-графічні роботи, контрольні роботи, аналіз практичних, проблемних ситуацій, проекти, підготовка результатів власних досліджень до виступу на конференції, участь в олімпіадах, робота з кейсами тощо) сприяють більш поглибленому вивченню студентом теоретичного матеріалу, формуванню вмінь використати знання для вирішення відповідних практичних завдань.

**Реферати** – це індивідуальні завдання, які сприяють поглибленню і розширенню теоретичних знань студентів з окремих тем дисципліни, розвивають навички самостійної роботи з навчальною та науковою літературою.

**Контрольні роботи** – це індивідуальні завдання, які передбачають самостійне виконання студентом певної практичної роботи на основі засвоєного теоретичного матеріалу. Контрольні роботи, як і розрахункові роботи, можуть передбачати певний ілюстративний матеріал.

Наявність позитивних оцінок, отриманих студентом за індивідуальні завдання, є необхідною умовою допуску до семестрового контролю з даної дисципліни.

Індивідуальні завдання виконуються самостійно і не входять у тижневе аудиторне навантаження студента. Викладач контролює виконання індивідуального завдання на консультаціях, графік яких розробляється і затверджується завідувачем кафедри на початку семестру.

**Індивідуальне навчально-дослідне завдання (ІНДЗ)** оформляється у вигляді роботи, яка складається з теоретичних та практичних завдань.

*Структура ІНДЗ студента закладу вищої освіти повинна складатися з таких частин:*

– вступ (в ньому відображається актуальність даного дослідження та важливість його розв'язання в контексті даної дисципліни, його об'єм 1-1.5 друкованих аркуші);

– основна частина (вона складається з висвітлення теоретичного питання та практичного завдання з формалізованим описом розв'язку в комп'ютерному середовищі, об'єм – не менше 10 друкованих аркушів);

– висновки (в них підводиться підсумок проведеної роботи та відображаються основні узагальнення дослідження, об'єм 1-2 друкованих аркуші);

– список використаних джерел (повинен містити не менше 12 праць, які використані при підготовці індивідуального завдання та оформлені відповідно до сучасних вимог оформлення бібліографії).

*ІНДЗ має особливості:*

- друга сторінка дослідження повинна містити зміст роботи, який відображає основні частини роботи з вказаними сторінками;
- вступ, окрім актуальності роботи, повинен містити визначення предмету та об'єкту, а також завдання дослідження;
- основна частина роботи повинна ґрунтуватися не лише на науковому аналізі та узагальненні літератури, але і на матеріалах проведеного дослідження;
- основна частина повинна поглиблено розкривати сутність проблеми, що розглядається та шляхів її вирішення;
- зміст висновків повинен містити підсумок проведеної роботи та відповідати завданням дослідження;
- обсяг ІНДЗ повинен бути не менше 15 сторінок друкованого тексту;
- ІНДЗ повинно бути написане у друкованому вигляді з дотриманням основних вимог щодо оформлення (електронний варіант на дискеті повинен додаватися).

### **ТЕМАТИКА ІНДИВІДУАЛЬНИХ НАВЧАЛЬНО-ДОСЛІДНИХ ЗАВДАНЬ З НАВЧАЛЬНОЇ ДИСЦИПЛІНИ «АУДИТ»**

1. Професійна етика аудитора.
2. Аудит основних засобів.
3. Аудит малоцінних необоротних матеріальних активів.
4. Аудит нематеріальних активів.
5. Аудит запасів.
6. Аудит дебіторської заборгованості.
7. Аудит фінансових інвестицій.
8. Аудит грошових коштів у касі.
9. Аудит коштів на поточному рахунку.
10. Аудит грошових документів та грошових коштів у дорозі.
11. Аудит власного капіталу.
12. Аудит кредитів і позик.
13. Аудит кредиторської заборгованості.
14. Аудит зобов'язань за розрахунками з оплати праці.
15. Аудит розрахунків з підзвітними особами.
16. Аудит операцій з малоцінними і швидкозношуваними предметами.
17. Аудит розрахунків за претензіями.
18. Аудит розрахунків за відшкодуванням завданих збитків.
19. Аудит доходів.
20. Аудит витрат.
21. Аудит виробничої собівартості продукції, товарів, робіт і послуг.

22. Аудит розрахунків за податками й платежами.
23. Аудит податку на додану вартість.
24. Аудит податку на прибуток.
25. Аудит відрахувань на соціальне страхування та утримання податку з доходів фізичних осіб.
26. Аудит реалізації продукції (робіт, послуг).
27. Аудит формування фінансових результатів.
28. Аудит розрахунків з бюджетом.
29. Аудит спільних підприємств.
30. Аудит цінних паперів.
31. Аудит акціонерних товариств.
32. Аудит банків.
33. Аудит довірчих товариств.
34. Особливості аудиторських перевірок на підприємствах транспорту.
35. Особливості аудиту сільськогосподарських підприємств.
36. Особливості аудиту торговельної діяльності.
37. Особливості аудиту зовнішньоекономічної діяльності.
38. Особливості обов'язкового аудиту.
39. Інвентаризація в аудиті.
40. Аудит в умовах застосування комп'ютерних технологій.

## **ПОТОЧНИЙ КОНТРОЛЬ ТА КРИТЕРІЇ ОЦІНЮВАННЯ ЗНАНЬ СТУДЕНТІВ ПІД ЧАС СКЛАДАННЯ ІСПИТУ З НАВЧАЛЬНОЇ ДИСЦИПЛІНИ «АУДИТ»**

Оцінювання знань студентів з навчальних дисциплін здійснюється на основі результатів поточного модульного контролю (ПМК) і підсумкового контролю знань (іспиту).

Об'єктом оцінювання знань студентів є програмний матеріал дисципліни, засвоєння якого відповідно перевіряється під час поточного контролю і на іспиті.

Завданням поточного контролю є перевірка розуміння та засвоєння певного матеріалу, вироблених навичок проведення розрахункових робіт, умінь самостійно опрацьовувати тексти, здатності осмислити зміст теми чи розділу, умінь публічно чи письмово представити певний матеріал (презентація).

Завданням іспиту є перевірка розуміння студентом програмного матеріалу в цілому, логіки та взаємозв'язків між окремими розділами, здатності творчого використання накопичених знань, уміння сформулювати своє ставлення до певної проблеми навчальної дисципліни тощо.

Контрольні заходи включають поточний та підсумковий контроль.

Поточний контроль здійснюється під час проведення практичних, лабораторних та семінарських занять і має на меті перевірку рівня підготовленості студента до виконання конкретної роботи. Поточний контроль реалізується у формі опитування, захисту лабораторних робіт, виступів на семінарських та практичних заняттях, експрес-контролю тощо, перевірки результатів виконання різноманітних індивідуальних навчально-дослідних завдань (розрахунково-графічних робіт, рефератів тощо), контролю засвоєння навчального матеріалу, запланованого на самостійне опрацювання студентом.

Модульний контроль є складовою поточного контролю і здійснюється в формі виконання студентом модульного контрольованого завдання (контрольної роботи, тесту тощо) згідно затвердженого графіку.

Підсумковий контроль проводиться з метою оцінки результатів навчання на певному освітньому (кваліфікаційному) рівні або на окремих його завершальних етапах.

Підсумковий контроль включає семестровий контроль та державну атестацію студента.

Семестровий контроль проводиться у формі семестрового екзамену з навчальної дисципліни в обсязі навчального матеріалу, визначеного навчальною програмою, і в терміни, встановлені навчальним планом.

Семестровий екзамен – це форма підсумкового контролю засвоєння студентом теоретичного та практичного матеріалу з окремої навчальної

дисципліни за семестр. Складання екзамену здійснюється під час екзаменаційної сесії відповідно до затвердженого в установленому порядку розкладу.

**Об'єктами поточного контролю знань студентів є:**

- систематичність та активність роботи на семінарських (практичних, лабораторних) заняттях;
- виконання завдань для самостійного опрацювання;
- виконання індивідуального навчально-дослідного завдання;
- виконання модульних (контрольних) завдань.

При контролі систематичності та активності роботи на семінарських (практичних, лабораторних) заняттях оцінці можуть підлягати: рівень знань, продемонстрований у відповідях і виступах на семінарських і практичних заняттях; активність при обговоренні питань, що винесені на семінарські (практичні) заняття; результати виконання і захисту практичних робіт, експрес-контролю тощо.

Під час контролю виконання завдань для самостійного опрацювання та індивідуального навчально-дослідного завдання оцінці можуть підлягати: самостійне опрацювання тем в цілому чи окремих питань; проведення розрахунків; написання рефератів, есе; підготовка конспектів навчальних чи наукових текстів, підготовка реферативних матеріалів з публікацій тощо.

Під час виконання модульних (контрольних) завдань оцінці підлягають теоретичні знання та практичні навички, яких набули студенти після опанування певного модуля. Модульний контроль, може проводитись у формі тестів, відповідей на теоретичні питання або розв'язання практичних завдань під час проведення контрольних робіт, виконання індивідуальних завдань тощо.

Розподіл загальної кількості балів, за якими оцінюється вся поточна робота, форми проведення контрольних заходів та критерії їх оцінювання, визначаються робочими навчальними програмами і доводяться до відома студентів на початку семестру.

Студентам, які брали участь в позанавчальній науковій діяльності (в роботі конференцій, підготовці наукових публікацій, участь в олімпіадах, конкурсах студентських наукових робіт тощо і досягли значних результатів, можуть присуджуватись додаткові бали за результати поточного контролю з відповідної дисципліни. Результати поточного контролю знань студентів вносяться до журналу обліку роботи академгрупи і враховуються при виставленні підсумкового балу за опанування дисципліни.

Відповідно до видів контролю набутих студентом знань та вмінь передбачається використання поточної, контрольної, підсумкової модульних оцінок, поточної семестрової, а також екзаменаційної (залікової) та підсумкової семестрової оцінок.

Поточна модульна оцінка складається з балів, які отримує студент за певну навчальну діяльність протягом засвоєння даного модуля – виконання та захист індивідуальних завдань (розрахунково-графічних робіт, рефератів тощо), лабораторних робіт, виступи на семінарських заняттях тощо.

Несвоєчасне виконання завдань поточного контролю враховується при їх оцінюванні. Контрольна модульна оцінка визначається в балах за результатами контролю з даного модуля. Перескладання контрольної модульної оцінки з метою її підвищення не дозволяється. Підсумкова модульна оцінка визначається в балах як сума поточної та контрольної модульних оцінок з даного модуля. Модуль зараховується студенту, якщо він успішно виконав передбачені в даному модулі всі види навчальної роботи та під час модульного контролю отримав позитивну контрольну модульну оцінку, а відтак, позитивну підсумкову модульну оцінку. Перескладання позитивної підсумкової модульної оцінки з метою її підвищення не дозволяється.

Заборгованість з модуля повинна бути ліквідована студентом в позааудиторний час до початку підсумкового контролю з наступного модуля.

Кінцевий термін ліквідації заборгованості з модульного контролю обмежується початком заліково-екзаменаційної сесії.

Поточна семестрова оцінка визначається в балах як сума підсумкових модульних оцінок, отриманих за засвоєння всіх модулів, враховуючи ІНДЗ.

**Семестровий іспит** – це форма підсумкового контролю засвоєння студентом знань теоретичного і практичного матеріалу з окремої навчальної дисципліни за навчальний семестр, який проводиться як контрольний захід.

Студент вважається допущеним до іспиту з дисципліни, якщо він виконав завдання всіх практичних занять і успішно атестувався протягом семестру.

Під час проведення оцінки знань студента враховується грамотність, логічність і чіткість відповіді, знання і вміння працювати з текстами.

#### Оцінка

90–100	Відмінно (5)	A excellent
--------	--------------	-------------

ставиться за умови, якщо:

– під час відповіді студент повністю, творчо і грамотно розкриває питання, проявляє глибокі знання лекційного матеріалу, основної і додаткової літератури, передбаченою програмою дисципліни, на рівні творчого використання;

#### Оцінка

82–89	Добре (4)	B very good
75–81		C good

ставиться за умови, якщо:

– під час відповіді студент грамотно розкриває питання, добре володіє теоретичним матеріалом, але допускає окремі неточності, порушує логічність; проявляє знання програмного матеріалу на рівні аналогічного відтворення;

**Оцінка**

67–74	Задовільно (3)	D satisfactory
60–66		E sufficient

ставиться за умови, якщо:

– під час відповіді студент демонструє знання основного програмного матеріалу, але вони носять розрізнений характер; у відповіді відсутні висновки, мають місце неточності, помилки при відповіді на одне з питань при принципово правильній відповіді на інші питання на рівні репродуктивного відтворення;

**Оцінка**

35–59	Незадовільно (2) з правом перескладання	FX
-------	--	----

ставиться за умови, якщо:

– під час відповіді студент непослідовно розкриває питання або не розкриває більшу їхню частину, допускає принципові помилки, які свідчать про незнання теоретичних положень дисципліни; рівень відповіді студента нижче репродуктивного відтворення.

**Оцінка**

34 і менше	Незадовільно (2) з обов'язковим повторним курсом	F fail
------------	--	--------

виставляється за відмови студента від відповіді або якщо він за власним бажанням покинув аудиторію.



## С Л О В Н И К Т Е Р М І Н І В

**Аудит** – це перевірка публічної бухгалтерської звітності, обліку, первинних документів та іншої інформації щодо фінансово-господарської діяльності суб'єктів господарювання з метою визначення достовірності їх звітності, обліку, його повноти і відповідності чинному законодавству та встановленим нормативам.

Аудит здійснюється незалежними особами (аудиторами), аудиторськими фірмами, які уповноважені суб'єктами господарювання на його проведення.

**Аудит бюджету** – метод державного аудиту, що сприяє дотриманню діючого законодавства під час формування і виконання бюджету і дозволяє встановлювати причинно-наслідкові зв'язки виявлених порушень з метою своєчасного вироблення пропозицій по їх усуненню.

**Аудит бюджету внутрішній** – метод державного аудиту, який використовується органами виконавчої влади в процесі формування проекту бюджету, виконання затвердженого бюджету і складання звіту про виконаний бюджет.

**Аудит бюджету зовнішній** – метод державного аудиту, який використовується контрольно-рахунковими органами, що створюються законодавчою (представницькою) владою, що дозволяє визначити ступінь достовірності інформації виконавчих органів влади про виконання бюджету за звітний фінансовий рік або про прогнозовані параметри соціально-економічного розвитку країни, показників бюджетного проектування на майбутній фінансовий рік (або роки).

Аудит бюджету зовнішній містить у собі аудит звітності, аудит відповідності й аудит ефективності формування державних (муніципальних) доходів, використання державних (муніципальних) фінансових ресурсів і державної (муніципальної) власності.

**Аудит звітності** – метод зовнішнього державного аудиту, що є складовою частиною фінансового аудиту, у результаті проведення якого орган зовнішнього державного фінансового контролю у звітному році повинен дати підтвердження парламентові і громадськості про те, що виконавча влада належним чином здійснює ведення рахунків і облікової документації при витраті бюджетних засобів і представляє достовірну фінансову інформацію про виконання бюджету.

**Аудит відповідності** – метод зовнішнього державного аудиту, що є складовою частиною фінансового аудиту, у результаті якого органом зовнішнього державного фінансового контролю у звітному році аналізується фінансова діяльність суб'єкта відомчої структури витрат бюджету із виконання

бюджету з метою визначення її відповідності вимогам законодавчих і інших нормативних правових актів, запропонованим умовам і встановленим правилам.

Результатом аудиту відповідності є відповідь на питання про законність і цільове використання бюджетних засобів у звітному фінансовому році, тобто відповідність показників виконаного бюджету показникам закону про бюджет, затвердженої законодавчої (представницької) владою.

**Аудит ефективності використання державних коштів** – метод державного фінансового контролю, під час якого дається оцінка ефективності управління фінансовими потоками і державною (муніципальною) власністю, а також ефективності податкового адміністрування.

**Аудиторський контроль** – незалежний позавідомчий фінансовий контроль, проведений аудиторською фірмою, що зареєстрована на здійснення аудиторської діяльності. Основне завдання – установлення достовірності, повноти і реальності бухгалтерської і фінансової звітності і дотримання фінансового законодавства.

**Внутрішній державний аудит** – фінансовий контроль, який здійснюється у рамках системи виконавчих органів державної влади. Державний фінансовий контроль – не самоціль, а обов'язковий елемент управління, мета якого полягає у своєчасному виявленні відхилень від прийнятих стандартів, порушень принципів законності, ефективності, доцільності і економності управління фінансовими ресурсами, що дозволяє у кожному конкретному випадку внести відповідні корективи, посилити відповідальність уповноважених осіб, отримати відшкодування збитків та перешкодити або ускладнити повторення виявлених порушень у майбутньому.

**Дата підписання акта інспектором (ревізором)** – дата, проставлена на акті інспектора (ревізора) під час його підписання, після якої припиняються всі дослідження інформаційних матеріалів, зв'язаних із проведенням контрольного заходу, після закінчення якої в акт не може бути внесено жодної зміни, не обговореної із об'єктом контролю.

**Дата подання бухгалтерської звітності** – день фактичної передачі бухгалтерської звітності суб'єкта господарювання її користувачам або дата відправлення, позначена на штемпелі поштової організації. Під датою подання бухгалтерської звітності користувачам розуміється найбільш рання з чотирьох можливих дат:

- дата передачі бухгалтерської звітності засновникам, учасникам, учасникам юридичної особи відповідно до установчих документів;
- дата передачі бухгалтерської звітності територіальним органам статистики по місцю реєстрації суб'єкта господарювання;

- дата передачі бухгалтерської звітності в інші адреси відповідно до законодавства України;
- дата опублікування бухгалтерської звітності.

**Дата складання бухгалтерської звітності** – останній календарний день у звітному періоді; дата, на яку закриваються рахунки, облікові реєстри, складаються баланс і бухгалтерська звітність.

**Докази** – інформація, отримана інспектором (аудитором) під час контрольного заходу від економічного суб'єкта, що перевіряється, і третіх осіб, або результат її аналізу, що дозволяють зробити висновки і виразити власну думка аудитора.

**Документ первинний** – бухгалтерський документ, що складається в момент здійснення фінансово-господарських операцій і є першим свідченням їх здійснення, початком облікової реєстрації.

**Документація бухгалтерського обліку** – сукупність матеріальних носіїв інформації, що складається економічним суб'єктом за встановленими вимогами під час ведення ним бухгалтерського обліку: первинні облікові документи, зведені облікові документи, реєстри бухгалтерського обліку, дані внутрішньої бухгалтерської звітності.

**Документи виправдувальні** – документи, що дозволяють і підтверджують правомочність проведення фінансово-господарської операції, що перевіряється.

**Достовірність бухгалтерської звітності** – ступінь точності даних бухгалтерської звітності, що дозволяє компетентному користувачеві робити на її основі правильні висновки про результати діяльності суб'єктів господарювання і приймати обґрунтовані на цих висновках рішення.

**Зовнішній державний аудит** – аудит, який здійснюється функціонально й організаційно незалежними у своїй діяльності від виконавчих органів державної влади спеціально створеними законодавчою (представницькою) владою органами фінансового контролю за своєчасним виконанням дохідних і видаткових статей бюджету і бюджетів позабюджетних фондів за обсягом, структурою і цільовим призначенням; визначення ефективності і доцільності витрат державних засобів і використання державної власності. В Україні такий контроль здійснюється Рахунковою палатою.

**Звіт про результати контрольного заходу** – підсумковий (зведений) документ про результати проведеного контрольного заходу, висновки і пропозиції по ньому.

**Експертиза документа** – перевірка дійсності, достовірності, повноти і відповідності установленим вимогам розглянутого документа.

**Ефективність використання фінансових засобів та інших ресурсів** – співвідношення результатів діяльності із досягнення поставленої мети з обсягом використаних ресурсів. Під час проведення контрольних заходів головна увага звертається на доцільність і економічну ефективність витрат, на основі аналізу фінансово-господарської діяльності виробляються конструктивні пропозиції і рекомендації зі скорочення нераціональних витрат.

**Інвентаризація** – перевірка фактичної наявності (стану) майна, засобів і зобов'язань і порівняння їх з даними бухгалтерського обліку.

**Інспектор** – посадова особа, уповноважена проводити контрольні-ревізійні заходи в межах компетенції контрольного органу і діючого законодавства, а також нормативних правових актів.

**Інструкція** – документ, що має обов'язковий до виконання характер, регламентує порядок визначеної законами, указами, постановами і іншими нормативно-правовими актами діяльності.

**Інформація облікова** – інформація про об'єкти обліку господарюючого суб'єкта, що характеризують ці об'єкти з кількісної або якісної сторони. Інформація використовується для складання бухгалтерської звітності, проведення аналізу і управління.

**Класифікація аудиту** – розподіл аудиту як форми фінансового контролю за визначеними однорідними ознаками на види:

- за організаційними – на планові і позапланові;
- за часом, спрямуванням тощо.

**Контроль** – функція системи управління економічними процесами, що полягає у виявленні відхилень фактів про досліджуваний об'єкт від прийнятих стандартів, норм на можливо більш ранній стадії з метою вживання коригувальних заходів, одержання відшкодування заподіяного збитку і залучення винних до відповідальності, здійснення заходів щодо запобігання таких порушень у майбутньому.

**Контроль бухгалтерський** – порівняння створених записів у бухгалтерських документах з дійсним положенням фінансово-господарської діяльності. Здійснюється бухгалтером.

**Контроль бюджетний** – органічна складова частина державного фінансового контролю, за допомогою якого перевіряється формування, розподіл і використання бюджетних коштів в процесі складання проекту бюджету, його розгляду, виконання і складання звіту.

**Контроль відомчий** – складова частина внутрішнього державного фінансового контролю, який здійснюється в міністерствах, відомствах і галузях діяльності в порядку підвідомчості (підпорядкованості).

**Контроль документальний** – контроль, в основі якого лежить вивчення, систематизація й аналіз різних облікових і інших документів.

**Контроль попередній** – здійснюється до реалізації фінансово-господарських операцій, зв'язаних з витратою матеріальних і коштів з метою попередження можливих фінансових і інших порушень.

**Контроль наступний** – проводиться після здійснення фінансово-господарських операцій (у тому числі і перевірених у порядку попереднього контролю). За його результатами визначаються стан виробничого, фінансово-господарського й іншого видів діяльності.

**Контроль термінів виконання** – систематична перевірка й оцінка інспектором (ревізором) виконання заходів, запропонованих обревізованому об'єктові господарювання актом ревізії.

**Контроль поточний (оперативний)** – контроль, що полягає у визначенні реального стану об'єкта фінансового контролю під час виконання господарської операції (виконання бюджету).

**Контрольний захід** – загальний термін, що включає в себе види і методи контрольної діяльності (комплексна ревізія, тематична перевірка, оперативний контроль тощо).

**Конфіденційність інформації** – принцип аудиту, що полягає в тому, що аудитори зобов'язані забезпечувати збереженість документів і інформацію про підконтрольний об'єкт, не розголошувати її без згоди власника, за винятком випадків, передбачених законодавчими актами України.

Принцип конфіденційності повинний дотримуватися неухильно, навіть якщо розголошення або поширення інформації про економічного суб'єкта, що перевіряється, не наносить йому матеріального або іншого збитку.

**Методика аудиту** – послідовність використання методів і прийомів, чіткий опис способу виконання контрольних процедур і підготовка заключного документа за підсумками проведеного аудиту.

**Методичні вказівки** – документ, що встановлює порядок виконання робіт, заходів і інших дій з урахуванням вимог закону, техніко-економічних норм і нормативів, інших контрольних і аудиторських стандартів.

**Методологія** – вчення про метод наукового дослідження, структуру, логічну організацію і способи діяльності; принципи побудови методів, їх наукове узагальнення.

**Моніторинг** – спостереження, оцінка, аналіз і прогноз стану окремих процесів, а також природного і суспільного середовища в цілому.

**Наступний контроль** – комплекс перевірок, що базуються на організаційно-правових, інформаційних, методичних основах, проведених після

завершення звітнього фінансового року, і аналітичних заходів, що дозволяють виявити помилки і виробити пропозиції із їх попередження.

**Нестача** – невідповідність по товарно-матеріальних цінностях і коштах, фактичні дані нижче облікових. Визначається під час інвентаризації.

**Незаконне використання бюджетних коштів** – напрямок і використання бюджетних коштів з порушенням бюджетного законодавства.

**Обстеження** – метод аудиту, що полягає в ознайомленні контролюючих органів зі станом визначеного напрямку, матеріального об'єкту, питаннями фінансово-господарської діяльності.

**Об'єкт контролю** – господарюючий суб'єкт, юридична чи фізична особа, на яку спрямовані контрольні дії суб'єкта контролю.

**Об'єктивність** – принцип, незалежна позиція у відносинах між аудитором, контролером і підконтрольним суб'єктом, що ґрунтується на умові, що факти, установлені аудитором, будуть спиратися тільки на фактичні матеріали, установлені під час проведення контрольного заходу, відповідно до діючих правил, прийнятими принципами і практикою.

Об'єктивність досягається неухильним дотриманням правових норм, одержанням репрезентативного обсягу фактичного матеріалу через аудиторські процедури (інспекції, огляди, опитування, одержання письмових пояснень, аналіз документів, фінансової звітності і статистичної інформації).

**Оцінка експертна** – кількісні і якісні оцінки процесів і явищ, економічних величин, показників, які формуються експертами на основі суджень. Експертів запрошують за умов необхідності отримання спеціалізованих знань в інтересах результатів аудиту.

**Перекручування бухгалтерської звітності** – невірне відображення і подання даних у бухгалтерській звітності у зв'язку з порушеннями з боку персоналу господарюючого суб'єкта установлених нормативними документами правил ведення й організації бухгалтерського обліку і підготовки бухгалтерської звітності.

**Помилка в бухгалтерському обліку і звітності** – ненавмисне порушення правильності даних обліку і звітності, зроблене в результаті арифметичних або логічних погрішностей в облікових записах, пропуску або неправильного подання фактів господарської діяльності, наявності і стану майна, розрахунків і зобов'язань.

**Перевитрата коштів** – перевищення витрат коштів над запланованими на основі норм, кошторисів, бюджетів.

**Планування контрольних заходів** – визначення цілей, вироблення методів, конкретизація сфери і меж проведення контрольного заходу, розрахунок

часу на дослідження й інші процедури, виконання яких необхідно для досягнення поставлених цілей.

**Превентивні заходи** – дії юридичних, фізичних осіб або органів державної влади і управління, спрямовані на попередження небажаних для них процесів або явищ (наприклад, збільшення фіскальних виплат або фінансових ризиків).

**Попередній контроль** – контроль за формуванням, обговоренням і затвердженням бюджетів у формі закону (рішення), а також законів (рішень) із інших бюджетно-фінансових питань, який передуює такому затвердженню.

**Принципи державного фінансового контролю** – основні вихідні умови, яким у відповідності зі стандартами ІНТОСАІ повинний відповідати державний аудит:

- законність: неухильне і точне дотримання норм і правил, установлених чинним законодавством, всіма органами, що здійснюють державний аудит, його посадовими особами;

- незалежність: органи державного аудиту та співробітники незалежні організаційно та функціонально в частині здійснення контрольної діяльності від інших органів державної влади, органів місцевого самоврядування, а також від політичних і інших суспільних об'єднань.

- об'єктивність: державний аудит здійснюється фахівцями з використанням фактичних документальних даних у встановленому законодавством порядку, шляхом застосування методів, що забезпечують одержання повної і достовірної інформації;

- відповідальність: до правопорушників фінансового законодавства застосовуються заходи правової відповідальності;

- гласність: відкритість і доступність для суспільства і засобів масової інформації даних про результати контрольних і експертно-аналітичних заходів, проведених у рамках державного аудиту за умови збереження державної, комерційної таємниці;

- системність: єдність правових основ контрольної й експертно-аналітичної діяльності, здійснюваної в рамках державного аудиту, нормативно визначену організацію взаємодії органів, що здійснюють державний аудит, нормативно встановлену періодичність його здійснення.

**Перевірка** – метод аудиту, що представляє собою контрольну дію або дослідження стану справ на визначеній ділянці діяльності організації, що перевіряється. Існує кілька видів перевірок: документальні, вибіркові, комплексні, камеральні, виїзні.

**Перевіркою документальною** встановлюється правильність, законність і доцільність господарських операцій.

**Перевірка вибіркова** передбачає вивчення визначеного питання не шляхом суцільної перевірки всіх об'єктів, а за допомогою обстеження положення справ менше, ніж 100 % з них.

**Перевірками комплексними** в практиці державного аудиту називають перевірки, проведені з метою одночасного вивчення деякої сукупності взаємозалежних між собою питань та участі декількох суб'єктів контролю. питання або переконатися у достовірності тієї або іншої інформації, що надійшла в орган державного контролю.

**Перевірка камеральна** проводиться за місцем перебування податкового органа на основі податкових декларацій і документів, які є для вирахування і сплати податку.

**Перевірка виїзна** здійснюється контрольними органами у виді тематичних перевірок, перевірок повноти надходження, бюджетних і позабюджетних коштів, а також експрес-перевірок, що проводяться у формі оперативного контролю, як правило, для підтвердження результатів камеральних перевірок. Виїзні перевірки здійснюються у формі попереднього, поточного і наступного фінансового контролю.

**Поточний (оперативний) контроль** – захід, проведений відповідальним виконавчим і (або) контрольним органом, одночасно з фінансово-господарською операцією, що дозволяє своєчасно аналізувати виявлені відхилення та впливати на хід подій, усуваючи ці відхилення.

**Програма контрольного заходу** – план запланованої діяльності; повинний відображати: підставу для проведення контрольного заходу; мету і предмет, питання, що охоплюють зміст контрольного заходу; перелік об'єктів, що перевіряються; терміни початку і закінчення проведення; склад відповідальних виконавців; терміни подання звіту за результатами контрольного заходу на розгляд або твердження.

**Рахункова палата України** – постійно діючий орган державного фінансового контролю, утворений при Верховній Раді і підзвітний їй. У своїй діяльності керується Конституцією України, законом «Про Рахункову палату України», іншими законами . У межах завдань, визначених чинним законодавством, Рахункова палата України має організаційну і функціональну незалежність.

**Раціональність** – практична або теоретична обґрунтованість конкретного способу рішення завдання, проведення роботи, виконання заходів, здійснення інших дій використання фінансових або інших ресурсів, досягнення поставленої мети.

**Рівень істотності** – граничне значення перекручування бухгалтерської звітності, починаючи з якої кваліфікований користувач цієї звітності не зможе



робити на її основі правильні висновки і приймати правильні економічні рішення; кількісна характеристика істотності.

**Ревізія** – метод фінансового контролю із документальної та фактичної перевірки законності, доцільності й ефективності зроблених фінансових операцій у періоді, що перевіряється, правильність їхнього відображення в бухгалтерському обліку і звітності, а також законності й обґрунтованості дій посадових осіб при їх здійсненні. Ревізії планові передбачаються в планах контрольного фінансового органа. Ревізії позапланові призначаються контрольному фінансовому органу відповідними дорученнями визначених законодавством осіб.

**Ризик аудиту** – суб'єктивно обумовлена імовірність існування істотних перекручень бухгалтерського рахунку, статті балансу, до їх виявлення системою внутрішнього контролю або при припущенні, що внутрішній контроль відсутній, характеристики ступеня схильності до можливих перекручень рахунку бухгалтерського обліку, статті балансу, класу факторів господарської діяльності і бухгалтерської звітності в цілому.

**Ризик невиявлення** – суб'єктивно обумовлена імовірність того, що контрольні процедури, що застосовуються під час перевірки не дозволять виявити реально існуючі помилки, що мають істотний характер окремо або в сукупності.

**Ризик системи внутрішнього контролю** – імовірність того, що існуючі на підприємстві, системи бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю не будуть вчасно виявляти і виправляти перекручування, що є істотними окремо або в сукупності, і (або) перешкоджати виникненню таких порушень.

**Розкрадання** – зроблене з корисливою метою протиправне безоплатне вилучення чужого майна на користь винної або іншої осіб, що заподіяли збиток власникові цього майна.

**Санкції фінансові** – заходи примусового впливу, виражені в грошовій формі, які застосовуються до господарюючих суб'єктів за порушення ними діючого законодавства. За видами санкції поділяються на неустойки, штрафи, пені.

**Система бухгалтерського обліку** – сукупність конкретних форм і методів, що забезпечують можливість для організації вести облік свого майна, зобов'язань і господарських операцій у грошовому вираженні шляхом суцільного, безперервного, документального і взаємозалежного їхнього відображення в облікових регістрах на підставі первинних документів, тобто здійснювати ведення бухгалтерського обліку, а також формувати бухгалтерську звітність.

**Система контролю** – взаємопов’язана сукупність суб’єкту контролю, об’єкту контролю та контрольні дії.

**Стандарт** – нормативно-технічний документ, який затверджується компетентним органом, у якому встановлюються для загального і багаторазового використання правила, загальні принципи або характеристики, що стосуються різних видів діяльності або їхніх результатів, і який спрямований на досягнення максимального ступеня упорядкування у визначеній сфері; типовий зразок, еталон, модель, прийняті за вихідні для зіставлення з ними інших предметів (товарів, виробів).

**Суб’єкт контролю** – юридична особа, інституція, контрольний орган, посадова особа, група фахівців, що проводять контрольний захід, спрямовуючи контрольні дії на об’єкт контролю.

**Факт господарського життя** – дія або подія в діяльності господарюючого суб’єкта, що включає в себе господарські операції, які змінюють склад його активів, пасивів або фінансових результатів.

**Фінансовий аудит** – метод державного фінансового контролю, що виконується під час комплексу контрольних-ревізійних і експертно-аналітичних заходів, проведених органом зовнішнього державного фінансового контролю у всіх суб’єктах відомчої структури витрат бюджету з метою встановлення ступеня достовірності фінансової звітності. Також проводиться і фінансовий аудит бюджетів позабюджетних фондів.

**Шахрайство** – злочин у сфері економіки, спрямований проти власності, що представляє собою розкрадання чужого майна або придбання права на чуже майно шляхом обману або зловживання довірою.

**Шахрайство в бухгалтерському обліку** – навмисна дія або бездіяльність, спрямована на перекручування бухгалтерської звітності.

## СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Аудит : підручник / О. А. Петрик, В. О. Зотов, Б. В. Кудрицький [та ін.]. – К. : КНЕУ, 2015. – 498 с.
2. Аудит. Практикум: Навч. посіб. / І.Д. Ватуля, Н.А. Канцедал, О.Г. Пономаренко. – К.: Центр учбової літератури, 2007. – 304 с.
3. Аудит: теорія і практика: навч. посібник / А.Г. Загородній, М.В. Корягін, А.В. Єлісеєв, Л.М. Полякова. – 2-ге вид., перер. та доп. – Львів: Видавництво Національного університету Львівська політехніка, 2004. – 456 с.
4. Аудит. Методика документування: навч. посібник / За ред. І.І. Пилипенка. – К.: ІВЦ Держкомстату України, 2003. – 457 с.
5. Аудиторська Палата України // Аудитор України. – 2006. – № 12 (96). – С. 2.
6. Білик Р.Р. Незалежність в аудиторській професії: історія і сучасність / Р.Р. Білик // Аудитор України. – 2005. – № 5 (67). – С. 16–20.
7. Білуха М. Т. Курс аудиту / М. Т. Білуха. – К.: Вища школа, 1999. – 574 с.
8. Бутинець Ф. Ф. Аудит / Ф. Ф. Бутинець. – Житомир: ПП «Рута», 2006. – 512 с.
9. Види порушень та відповідні стягнення за порушення // Аудитор України. – 2007. – № 12 (118). – С. 12–15.
10. Виноградова М. О. Аудит : навчальний посібник / М. О. Виноградова. – К. : ЦУЛ, 2014. – 500 с.
11. Гаєвська Н.І. Етичні вимоги до професії аудитора / Н.І. Гаєвська // Аудитор України. – 2006. – № 16 (100). – С. 7–10.
12. Гончарук Я. М. Аудит / Я. М. Гончарук, В. С. Рудницький. – Львів: Оріяна- Нова, 2004.– 292 с.
13. Гордієнко Н.І. Аудит, методика і організація: Навчальний посібник (для студентів економічних спеціальностей) у 2 частинах / Н.І.Гордієнко, О.В. Харламова, М.Ю. Карпенко. – Частина 1. – Харків: ХНАМГ, 2007. – 163 с.
14. Гордієнко Н.І. Аудит, методика і організація: Навчальний посібник (для студентів економічних спеціальностей) у 2 частинах / Н.І.Гордієнко, О.В. Харламова, М.Ю. Карпенко. – Частина 2. - Харків: ХНАМГ, 2007. – 294 с.
15. Гуцалюк З. В. Аудит / З. В. Гуцалюк, Я. В. Мех, М. Т. Щирба. – Тернопіль: Економічна думка, 2002. – 190 с.
16. Давидов Г. М. Аудит: підручник / Г. М. Давидов. – К.: Знання, 2004. – 511 с.
17. Даниленко І.В. Сучасний аудит – необхідність і достатність / І.В. Даниленко // Аудитор України. – 2007. – № 1 (107). – С. 25–27.

18. Дерій В. А. Аудит: курс лекцій / В. А. Дерій, А. Я. Кизима. –Тернопіль: Джура, 2004. – 86 с.
19. Дмитренко І.М. Правове і регламентне забезпечення незалежності аудиторів: проблеми і рішення / І.М. Дмитренко // Аудитор України. – 2007. – № 08 (114). – С. 12–16.
20. Дмитренко І. М. Аудит (за міжнародними стандартами) : навч. посіб. / І. М. Дмитренко. – К. : Кондор, 2013. – 391 с.
21. Довгоруц П.Г. Підсумки та аналіз результатів проведення першого та другого етапів кваліфікаційного іспиту / П.Г. Довгоруц // Аудитор України. – 2006. – № 3 (87). – С. 15-22.
22. Довгоруц П.Г. За результатами сертифікацій аудиторів / П.Г.Довгоруц, О.А. Кузуб // Аудитор України. – 2006. – № 11 (95). – С. 3–9.
23. Дорош Н. І. Аудит: методологія і організація / Н. І. Дорош. – К.: Т-во «Знання», КОО, 2004.– 420 с.
24. Закон України «Про аудиторську діяльність» від 22.04.93р. (із змінами і доповненнями) // Світ бухгалтерського обліку, 1998. – № 7–8.
25. Закон України Про внесення змін до закону України «Про аудиторську діяльність»// Аудитор України. – 2006. – № 19 (103). – С. 3–9.
26. Завгородній А.Г. Аудит: теорія і практика: Навчальний посібник / А.Г. Завгородній. – 2-е вид., перероб. і доп. – Львів: Видавництво національного університету «Львівська політехніка», 2004. – 310 с.
27. Зубілевич С. Я. Основи аудиту / С. Я. Зубілевич, С. Ф. Голов / Міжнародний інститут менеджменту. – К.: Ділова Україна, 2003. – 374с.
28. Іванова Н. І. Організація і методика аудиту / Н. І. Іванова. – К.: Центр учбової літератури, 2008. – 216 с.
29. Кулаковська Л. П. Організація і методика аудиту: навчальний посібник / Л. П. Кулаковська., Ю. В. Піча. – 2-е вид. – К.: Каравела, 2005. –560 с.
30. Нападовська Л.В. Внутрішньогосподарський контроль в ринковій економіці. Монографія / Л.В. Нападовська. – Дніпропетровськ: Наука і світ, 2000. – 187 с.
31. Національні нормативи аудиту. Кодекс професійної етики аудиторів України. / Затв. рішенням АПК від 18 грудня 1998р. № 73. – К.: Основа, 1999. – 85 с.
32. Осадчук Н. В. Аудит / Н. В. Осадчук. – Умань: УДПУ, 2011. – 99 с.
33. Петровська І. О. Аудит: навч. посіб. / І. О. Петровська, Т. В. Шмакова. – К.: Університет «Україна», 2005. – 104 с. – 285 с.
34. Положення про організацію бухобліку і звітності в Україні. Затверджено Постановою Кабінету Міністрів України від 3.04.1993р. №250 (із змінами і доповненнями) // Світ бухгалтерського обліку, 1998. – №6. – 65 с.

35. Положення про ліцензування аудиту. Затверджено Аудиторською палатою України 17.02.94 р. // Світ бухгалтерського обліку, 1998. – №7–8.
36. Положення про сертифікацію аудиторів. Затверджено рішенням Аудиторської палати України 27.11.97 р. №60/5. – Бухоблік і аудит, 1998. – №4.
37. Пшенична А.Ж. Аудит: навч. пос. / А. Ж. Пшенична. – К. Центр Учбової літератури, 2008. – 320 с.
38. Рядська В. В. Аудит: навч. пос. / В. В. Рядська, Я. В. Петраков. – К. Центр Учбової літератури, 2008. – 416 с.
39. Савченко В. Я. Аудит: навч. посіб. / В. Я. Савченко. – К.: КНЕУ, 2009. – 324 с.
40. Стельмах В. С. Контроль: інспектування, аудит, банківський нагляд : монографія / В. С. Стельмах, А. О. Єпіфанов, І. В. Сало. – Суми : Університетська книга, 2015. – 432 с.
41. Усач Б. Ф. Аудит: навч. посіб. / Б. Ф. Усач. – К.: Знання-Прес, 2006. – 284 с.
42. Шостаківська Н. М. Аудит : Курс лекцій. – Тернопіль: ТНТУ імені Івана Пулюя, 2016. – 152 с.

**Наукове видання**

**Бержанір І.А.**

## **АУДИТ**

**Навчальний посібник для закладів вищої освіти**

Підписано до друку 12.02.2018 р. Формат 60x84/16.

Папір офсетний. Ум. друк. арк. 19,3

Тираж 300 прим. Замовлення № 417

Видавничо-поліграфічний центр «Візаві»

20300, м. Умань, вул. Тищика, 18/19

Свідоцтво суб'єкта видавничої справи

ДК № 2521 від 08.06.2006.

тел. (04744) 4-64-88, 4-67-77, (067) 104-64-88

[vizavi-print.jimdo.com](http://vizavi-print.jimdo.com)

e-mail: [vizavi008@gmail.com](mailto:vizavi008@gmail.com)