

**МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
МИКОЛАЇВСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ АГРАРНИЙ УНІВЕРСИТЕТ**

**М.В. Дубініна
Л.А. Козаченко
А.Г. Костирко**

АУДИТ
курс лекцій

**Миколаїв
2018**

УДК 336.225.674

Д 79

Автори: М.В. Дубініна, Л.А. Козаченко, А.Г. Костирко

Друкується за рішенням науково-методичної комісії обліково-фінансового факультету Миколаївського національного аграрного університету від 24.05.2018 р., протокол № 9.

Рецензенти:

Ю.В. Великий – д-р екон. наук, професор, професор кафедри обліку і аудиту, Чорноморський національний університет ім. Петра могили

А.С. Полторак – канд. екон. наук, доцент, доцент кафедри фінансів, банківської справи та страхування, Миколаївський національний аграрний університет

Дубініна М.В.

Д 79 Аудит: курс лекцій / М.В. Дубініна, Л.А. Козаченко, А. Г. Костирко. – Миколаїв : МНАУ, 2018. – 103 с.

У курсі лекцій викладено теоретичні і методичні основи з дисципліни «Аудит» відповідно до освітньо-професійної програми бакалавра галузі знань 0305 «Економіка і підприємництво» для здобувачів вищої освіти напряму підготовки 6.030502 «Економічна кібернетика».

Метою даного курсу є опанування здобувачами вищої освіти загальнотеоретичних, методичних аспектів аудиторської діяльності, а також набуття певного досвіду проведення аудиторської перевірки та надання супутніх аудиту послуг відповідно до Міжнародних стандартів аудиту.

УДК 336.225.674

Д 79

© Дубініна М.В., Козаченко Л.А.,
Костирко А. Г., 2018

© Миколаївський національний
аграрний університет, 2018

ЗМІСТ

ПЕРЕДМОВА	4
Модуль 1. Теоретичні основи аудиту	5
Тема 1. Суть і предмет аудиту	5
Тема 2. Регулювання аудиторської діяльності та її інформаційне забезпечення	16
Тема 3. Методи аудиту фінансової звітності та критерії її оцінювання	25
Тема 4. Аудиторський ризик і оцінювання системи внутрішнього контролю і аудиту	30
Тема 5. Планування аудиту	37
Тема 6. Аудиторські докази та робочі документи аудитора	42
Модуль 2. Методика проведення аудиту	48
Тема 7. Аудит фінансової звітності	48
Тема 8. Аудиторський звіт та інші підсумкові документи	57
Тема 9. Підсумковий контроль	63
Тема 10. Реалізація матеріалів аудиту	70
Тема 11. Аудиторські послуги, їх об'єкти і види	77
Тема 12. Внутрішній аудит: його сутність, методичні прийоми	85
ПІСЛЯМОВА	98
СПИСОК РЕКОМЕНДОВАНИХ ДЖЕРЕЛ	99

ПЕРЕДМОВА

*«Набагато легше знайти помилку, ніж істину.
Помилка лежить на поверхні, і її помічаєш відразу,
а істина прихована в глибині, і не всякий може відшукати її»*
(Йоганн Вольфганг фон Гете)

Аудит є одним із інструментів, який допомагає розвивати міжнародні відносини, оскільки забезпечує довіру до перевіреної фінансової інформації для її користувачів різних рівнів (міжнародного, державного, урядового, підприємства).

Ринкові відносини в реформованому аграрному секторі АПК повинні підкріплюватися можливістю одержувати і використовувати всіма учасниками угод достовірну фінансову інформацію. Це актуалізує визначення науково обґрунтованих напрямів розвитку дієвої системи фінансово-господарського контролю. Об'єктивна потреба в набутті здобувачами вищої освіти нових знань з дисципліни контрольного спрямування, зокрема аудиту, обумовлює актуальність даного курсу лекцій.

Курс лекцій розрахований на здобувачів ступеня вищої освіти «Бакалавр» 4 курсу напряму підготовки 6.030502 «Економічна кібернетика».

Метою даного курсу є опанування загальнотеоретичних, методичних аспектів аудиторської діяльності, а також набуття певного досвіду проведення аудиторської перевірки та надання супутніх аудиту послуг відповідно до Міжнародних стандартів аудиту.

При підготовці курсу лекцій було використано теоретичні і практичні надбання як зарубіжних учених (А. Аренса, Л. Дексі, Р. Матуці, Р. Монтгомері, Г. Шарафа, А. Шеремета), так і вітчизняних (Ф. Бутинця, М. Білухи, Г. Давидова, Н. Дорош, Л. Кулаковської, О. Петрик, Ю. Пічи та ін.).

Освоєння теоретичного курсу і виконання практичних завдань з аудиту формують у здобувачів вищої освіти навички проведення аудиторської перевірки відповідно до Міжнародних стандартів аудиту оцінки фінансової стійкості ділових партнерів, що є однією з важливих умов підприємництва в умовах ринку.



МОДУЛЬ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ АУДИТУ

Тема 1. Суть і предмет аудиту

Програмна анотація

1. Становлення та розвиток аудиту у світі і в Україні
2. Класифікація аудиту
3. Основні принципи аудиту, предмет та об'єкти аудиту
4. Постулати аудиту та їх характеристика
5. Відмінність аудиту від ревізії фінансово-господарської діяльності

Нормативний матеріал до теми

- ◆ Закон України «Про аудиторську діяльність»
- ◆ Закон України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність»
- ◆ Кодекс етики професійних бухгалтерів
- ◆ МСА 200 «Загальні цілі незалежного аудитора та проведення аудиту відповідно до Міжнародних стандартів аудиту»



Англо-український словник ключових термінів

Audit – аудит
 Client – клієнт
 Financial statements – фінансова звітність
 Finances – фінанси
 Bank audit – банківський аудит
 Audit objective – мета аудиту
 Principle – принцип
 Code of ethics – кодекс етики
 Confidentiality – конфіденційність
 Independence - незалежність
 Postulate – постулат

Теоретичний матеріал

1.1. Становлення та розвиток аудиту у світі і в Україні.

Слово «Аудит» виникло в латинській мові понад дві тисячі років тому. Спочатку воно означало «вислуховуючий», тобто людина, яка що-небудь вислуховує. В середні віки в Європі грамотні й письменні люди зустрічалися досить рідко і тому аудитором називали службовця, який мав вислуховувати звіти посадових осіб. Цікаво відзначити, що в ті далекі часи люди щиро вважали, що усна форма звіту навіть краще письмової, оскільки будь-який документ можна підробити, а сказати неправду, коли на тебе дивляться суворі очі начальника аудитора, неможливо чи значно складніше.

Інакше значення слово «аудитор» мало в Росії, де довгий час аудиторами називали військових слідчих. Вперше це слово почало вживатися у такому значенні наприкінці XVI ст. і зникло наприкінці XIX.

Становлення аудиторського контролю в сучасному розумінні цього поняття припадає на початок XIX ст. і пов'язане з найрозвиненішою країною того часу – Великобританією. У Великобританії швидкими темпами почала розвиватися ринкова економіка. Її розвиток супроводжувався масовим розоренням людей, які довірливо сприймали безвідповідальну рекламу. Що обіцяла великі дивіденди і швидке збагачення. Тогочасні акціонерні товариства розорили велику кількість людей. А тому група передових бухгалтерів створила в Шотландії професійне об'єднання і поінформувала всіх зацікавлених осіб про те, що вона готова перевірити будь-який наданий їй фінансовий звіт. Після аудювання ймовірність можливої омані зменшувалась. Підтвердження перевіряючого гарантувало якість даних, наведених у звіті.

Великобританія – 1862 рік – прийняття закону про обов'язковий аудит.

Франція – 1867 рік – прийняття закону про обов'язковий аудит.

США – 1887 рік – прийняття закону про обов'язковий аудит.

У Росії інститут аудиторів було введено в армії, де аудитори займалися справами, пов'язаними з розслідуванням майнових спорів. Спроби створення організації аудиторів в Росії розпочалися

з 1888р., проте визнання присяжні бухгалтери, як тоді називали аудиторів, не набули.

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

Склад річної фінансової звітності:

- Ф. №1 «Баланс» (Звіт про фінансовий стан)
- Ф. №2 «Звіт про фінансові результати» (Звіт про сукупний дохід)
- Ф. №3 «Звіт про рух грошових коштів»
- Ф. №4 «Звіт про власний капітал»
- Ф. №5 «Примітки до річної фінансової звітності»
- Ф. №6 «Додаток до приміток до річної фінансової звітності «Інформація за сегментами».

1.2. Класифікація аудиту

Розглянемо класифікацію аудиту за певними ознаками:

2.1. Залежно від типу клієнтів

Залежно від типу клієнтів аудит поділяється на: загальний аудит (аудит підприємств та їх об'єднань незалежно від організаційно-правових форм та видів власності, організацій та установ); банківський аудит; страховий аудит; аудит бірж, позабюджетних фондів та інвестиційних інститутів.

2.2. За об'єктами

За об'єктами аудит у міжнародній практиці поділяють на аудит фінансової звітності, погоджений аудит або аудит на відповідність, та операційний аудит.

Аудит фінансової звітності виконується для визначення того, чи узгоджена зведена фінансова звітність із певними критеріями. Зазвичай критеріями є загальноприйняті бухгалтерські принципи, хоча поширена також практика проведення аудиту фінансової звітності на основі наявних грошових коштів або на будь-якій іншій основі, притаманній бухгалтерії, господарської системи, що

перевіряється. Фінансова звітність у найзагальнішому випадку включає бухгалтерський баланс, звіт про фінансові результати, звіт про власний капітал, звіт про рух грошових коштів.

Аудит на відповідність має на меті визначити, чи дотримуються в господарській системі тих специфічних процедур або правил, які приписані персоналу адміністрацією. Згідно з встановленими нормами чинного законодавства цей аудит для приватного бізнесу міг би включати з'ясування того, чи виконує бухгалтерський персонал ті процедури, які приписані керуючим, перевірку відповідності рівня заробітної плати мінімальному рівню, який гарантується законом; перевірку контрактів із банками й іншими кредиторами для гарантування дотримання другою стороною юридичних норм тощо.

Операційний аудит – це перевірка будь-якої частини процедур і методів функціонування господарської системи з метою оцінки продуктивності й ефективності. По закінченні цього аудиту менеджеру зазвичай видаються рекомендації з удосконалення операцій.

2.3. За суб'єктами

За суб'єктами здійснення аудит поділяється на внутрішній і зовнішній. Внутрішній і зовнішній аудит може охоплювати всі види аудиту залежно від обраного об'єкта, різниця полягає лише в тому, що внутрішній аудит здійснюється кваліфікованим працівником самого підприємства, а зовнішній — сертифікованим аудитором на договірній основі.

2.4. За ініціативою здійснення

За ініціативою здійснення аудит може бути добровільним, коли ініціатива проведення аудиту та аудиторських послуг належить клієнту. Об'єкти аудиту, обсяги робіт, період і строки їх виконання визначаються клієнтом і обумовлюються угодою між суб'єктами підприємницької діяльності й аудиторською фірмою (аудитором).

Проведення обов'язкового аудиту регламентується Законом України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» та іншими нормативними актами, де визначені категорії суб'єктів господарювання, які підлягають обов'язковому аудиту.

Проведення аудиту є обов'язковим для:

1) підтвердження достовірності та повноти річної фінансової звітності та консолідованої фінансової звітності публічних 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, публічних акціонерних товариств (крім фізичних осіб), страхових і холдингових компаній, інститутів спільного інвестування, довірчих товариств та інших фінансових посередників;

3) емітентів цінних паперів, які здійснюють публічне розміщення, та похідних (деривативів), а також при отриманні ліцензії на здійснення професійної діяльності на ринку цінних паперів.

Проведення аудиту є обов'язковим також в інших випадках, передбачених законами України.

2.5. Залежно від тривалості співпраці: клієнт-аудитор

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

Практика роботи аудиторських фірм свідчить про переваги повторного аудиту. Така співпраця зручна і аудиторам (протягом багатьох років вони досконало вивчають діяльність клієнта), і клієнту, який отримує допомогу і підтримку, засновані на багаторічній співпраці.

1.3. Основні принципи аудиту, предмет та об'єкти аудиту

Довіра суспільства, уряду, ділових кіл до змісту фінансових звітів та порад з проблем бізнесу, важливість зазначеного для економічного і суспільного аспектів життя накладають особливу

відповідальність на аудиторів. Тому представники бухгалтерської професії – аудитори вважають за необхідне розробку відповідних етичних норм і забезпечення їх обов'язкового дотримання.

Найважливіші принципи професійної етики такі:

1. Об'єктивність і незалежність. Виконуючи свої професійні обов'язки, аудитори повинні зберігати об'єктивність і не допускати зіткнення інтересів. Вони мають бути незалежними формально і фактично.

Забороняється проведення аудиту: аудитором, який має прями родинні стосунки з членами органів управління суб'єкта господарювання, що перевіряється; аудитором, який має особисті майнові інтереси в суб'єкта господарювання, що перевіряється; аудитором – членом органів управління, засновником або власником суб'єкта господарювання, що перевіряється; аудитором – працівником суб'єкта господарювання, що перевіряється; аудитором – працівником, співвласником дочірнього підприємства, філії чи представництва суб'єкта господарювання, що перевіряється; якщо розмір винагороди за надання аудиторських послуг не враховує необхідного для якісного виконання таких послуг часу, належних навичок, знань, професійної кваліфікації та ступінь відповідальності аудитора; аудитором в інших випадках, за яких не забезпечуються вимоги щодо його незалежності.

Членам адміністративних, керівних та контролюючих органів аудиторських фірм, які не є аудиторами, а також засновникам, власникам, учасникам аудиторських фірм забороняється втручатися в практичне виконання аудиту в спосіб, що порушує незалежність аудиторів, які здійснюють аудит.

Примітка. Прямими родинними стосунками є родинні стосунки з близькими особами, зазначеними в Законі України «Про засади запобігання і протидії корупції»

2. Чесність. Щоб заслужити і виправдати громадську довіру, аудитори повинні чесно виконувати свої професійні обов'язки.

3. Компетентність і високий технічний рівень. Аудиторам необхідно дотримуватись технічних і етичних професійних стандартів та прагнути до постійного покращення якості послуг, виконуючи професійні обов'язки, використовувати всі свої здібності.

4. Обов'язки перед клієнтом. Обслуговуючи клієнта,

аудитори повинні проявляти високі професійні й моральні якості, дбати про його інтереси, що має узгоджуватись з їх обов'язками перед суспільством (дбати про інтереси клієнта, якщо вони не суперечать суспільним).

5. *Інтереси суспільства (обов'язки перед суспільством).* Аудитори повинні діяти в інтересах суспільства, виправдовуючи його довіру. Вони повинні сприяти зростанню престижу та авторитету своєї професії і її можливості слугувати суспільству. Крім того, вони мають створювати умови для співробітництва та сприяння добрим взаємовідносинам між представниками своєї професії.

6. *Конфіденційність.* Нерозголошення будь-якої інформації, отриманої в ході аудиту, невикористання її на свою користь або на користь третіх осіб.

Крім етичних принципів аудиту є група методологічних принципів:

1. Планування аудиту
2. Обґрунтованість оцінки значущості аудиторських доказів та системи внутрішнього контролю
3. Доцільність вибору методики та техніки аудиту, визначення критеріїв суттєвості і достовірності
4. Дотримання методик оцінки ризиків та вибіркової перевірки даних
5. Аналіз інформації та формування висновку
6. Відповідальність за складений аудиторський звіт
7. Дотримання порядку документального оформлення
8. Взаємодія аудиторів, обґрунтування використання результатів роботи іншого аудитора або експерта
9. Повне інформування клієнта
10. Контроль якості роботи аудитора

Предметом аудиту в загальнооекономічному розумінні є фінансово-господарська діяльність суб'єктів підприємництва (стан суб'єкта як системи господарювання).

Предмет аудиту в локальному (конкретному) розумінні залежить від об'єкта, який визначає головну його (аудиту) мету. Так, предметом аудиту фінансової звітності є фінансова звітність суб'єкта господарювання, податкової звітності — податкова звітність. Предметом аудиту господарської діяльності (аудиту

ефективності) є господарська діяльність суб'єкта або його окремих підрозділів, видів діяльності, функцій управління.

Об'єктом дослідження в аудиті, як і в інших економічних науках, є взаємопов'язані складові (сторони) функціонуючої господарської системи. Об'єкти аудиту конкретизують його предмет і можуть мати різні характеристики, тому їх вирізняють за окремими видами та критеріями. Так, до об'єктів системи управління, яка досліджується аудитором, відносяться організаційні форми управління, функції управління, методи управління. До об'єктів системи обліку — активи, капітал, зобов'язання, господарські процеси, економічні результати діяльності, фінансова та інші види бухгалтерської звітності.

1.4. Постулати аудиту та їх характеристика

Наука про аудит почалася з того моменту, коли Р. К. Маутц і Г. А. Шараф (1961) сформулювали вісім постулатів аудиту. Постулати — це вихідні припущення, що приймаються без доказів. Вони мають бути очевидними, навіть якщо їх істинність не може бути доведена безперечно.

Згодом Т. Лі і Д. Робертсон доповнили аудиторські постулати. Але в західних публікаціях з аудиту переважає серія постулатів Маутца і Шарафа.

Розглянемо вісім постулатів, запропонованих Р. К. Маутцем і Г. А. Шарафом.

1. Фінансова звітність і фінансові показники мають бути перевірені.

Мета цього постулату полягає в здійсненні впливу на аудитора щодо ретельної перевірки фінансової звітності та максимальної вимогливості, а на клієнтів — щодо підготовки достовірної фінансової звітності та кращого розуміння аудиторської роботи.

2. Конфлікт інтересів аудитора і адміністрації не є неминучим.

Не слід припускати наявності конфлікту інтересів між аудитором і адміністрацією. Цей постулат слугує для створення довіри та взаємної підтримки між ними. В його основі лежить ідея про одвічну доброту і незіпсованість людської природи.

3. Фінансова звітність та інша інформація, яка підлягає перевірці, не містять обумовлених темною змовою чи інших незвичних викривлень.

Суть цього постулату зводиться до перенесення відповідальності за неправильно складену фінансову звітність на клієнта. Припускається, що вся представлена для перевірки документація складена правильно і якщо в ній містяться «неточності і таємниці», то клієнт навмисно ввів в оману аудитора і третіх осіб (акціонерів, кредиторів і податкову інспекцію), що з правової точки зору не зовсім справедливо відносно осіб, які зацікавлені в об'єктивній аудиторській оцінці.

4. Задовільна система внутрішнього контролю зменшує можливість невідповідностей (порушень правил роботи).

Чим ефективніше на підприємстві налагоджений внутрішній контроль, тим об'єктивніші його облік і звітні дані. В умовах системно орієнтованого підходу цей постулат підкреслює значення системи внутрішнього контролю і вказує на можливість зменшення роботи аудитора.

5. Постійне дотримання загальноприйнятих принципів обліку дає змогу мати об'єктивне уявлення про фінансовий стан і результати господарської діяльності.

Р. К. Маутц і Г. А. Шараф висловлюють таку думку: для того, щоб аудитор міг судити про достовірність фінансової звітності, він повинен мати який-небудь стандарт чи зразок для роботи, стандарт щодо її складення.

Цим стандартом, на їхню думку, є загальноприйняті в США бухгалтерські принципи (GAAP). У Великобританії цю роль виконують Положення про стандарт бухгалтерської практики (SSAPs), Стандарти фінансової звітності (FRSs) і Положення про рекомендовану бухгалтерську практику (SORPs).

Як зазначають Маутц і Шараф: «Відмова від цього принципу позбавила б аудитора підстав для ствердження, що фінансовий стан і результати діяльності представлені у фінансовій звітності об'єктивно. Без загальноприйнятого керівництва думка аудитора може стати настільки суб'єктивною, що перестане являти собою цінність для будь-кого».

6. Те, що було справедливим для підприємства в минулому, буде справедливим і в майбутньому, якщо немає доказу протилежного.

Цей постулат стверджує концепцію «діючого підприємства», тобто ідею певної «спадковості» в діяльності підприємства. Справедливість зазначеного постулату підтвердилась подальшою

практикою аудиту, а саме необхідністю підтвердження можливості підприємства залишатись діючим, що вимагається МСА 570 «Безперервність діяльності».

7. Коли перевірка фінансової інформації виконується з метою висловлення незалежної думки, то діяльність аудитора регламентується тільки його повноваженнями.

Справедливість цього постулату не викликає сумніву, адже зацікавленим користувачам потрібні незалежний погляд, незалежна оцінка достовірності фінансової звітності. Але не практиці цей постулат часто викликає заперечення у зв'язку з тим, що аудиторські послуги надаються за певну плату.

Люди вважають, що платити перевіряючому аморально, водночас погано розуміючи жахливу аморальність перевіряючого, якому заплатили, а він розкриває непорядки у того, кого перевіряє. Це велика психологічна проблема, яка стримує розвиток аудиту.

8. Професійний статус незалежного аудитора адекватний його професійним обов'язкам.

Цей постулат вказує на необхідність прояву належної старанності та професійної компетенції аудиторами при наданні аудиторських послуг. Додержування затверджених стандартів аудиту і постійне підвищення кваліфікації забезпечують якість здійснених аудиторських робіт. Аудитори, які не дотримуються «професійного обов'язку» і визнаються винними в недбалості, несуть відповідальність перед клієнтами і третіми особами в судовому порядку.

У 1985 р. Робертсон, зазначивши, що постулати Маутца і Шарафа, виступають основою для подальших досліджень теорії аудиту, ввів новий постулат.

9. Інформація, що підлягала перевірці, більш корисна, ніж та, що їй не підлягала.

Цей постулат підтверджує прямий взаємозв'язок між теорією агентів і теорією аудиту. Дещо раніше, в 1982 р. Т. А. Лі як відправну посилку сформулював обернений постулат: «Річний бухгалтерський звіт, не підданий аудиту, не заслуговує достатньої довіри. Надійність облікової інформації компанії може бути визнана в основному задовільною після перевірки її зовнішнім аудитором».

1.5. Відмінність аудиту від ревізії фінансово-господарської діяльності

<i>Ознака відмінності</i>	<i>Аудит</i>	<i>Ревізія</i>
Правова основа	Цивільне право, на основі господарського договору	Адміністративне право, на основі закону, інструкції, наказу
Мета	Висловлення думки про перевірену фінансову звітність, допомога клієнту	Виявлення недоліків та їх недопущення в майбутньому, притягнення до відповідальності винних осіб
Характер діяльності	Підприємницька діяльність	Виконавча діяльність
Практичні завдання	Підтвердження достовірності фінансової звітності, покращення фінансового стану	Дотримання чинного законодавства, профілактика зловживань
Управлінські зв'язки	Горизонтальні, добровільні, рівноправні, підзвітність клієнту	Вертикальні, примусові, призначення контролера, підзвітність адміністративному органу
Статус фахівця	Незалежний аудитор	Контролер, фінансовий інспектор
Результат	Аудиторський звіт, рекомендації для клієнта	Акт ревізії, контрольної перевірки. Санкції
Користувачі	Широке коло з оприлюдненням аудиторського висновку	Адміністративний орган
Оплата послуг	Платить клієнт (замовник)	Платить державний орган або адміністрація

Питання для самотійного вивчення [Джерело: 1, 3, 5, 11, 14, 18]



1. Які причини появи аудиту?
2. Хто є користувачами результатів аудиту?
3. Яка економічна суть та об'єктивна необхідність аудиту в умовах ринку



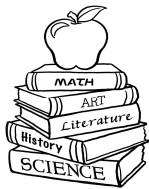
Тема 2: Регулювання аудиторської діяльності та її інформаційне забезпечення

Програмна анотація

1. Регулювання аудиторської діяльності в Україні
2. Суб'єкти аудиторської діяльності
3. Суб'єкти регулювання аудиторської діяльності
4. Інформаційне забезпечення аудиту

Нормативний матеріал до теми

- ◆ Закон України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність»



Англо-український словник ключових термінів

Audit activity – аудиторська діяльність

Audit firm – аудиторська фірма

Professional organization – професійна організація

Certificate – сертифікат

Standards – стандарти

International Standards of Auditing – міжнародні стандарти аудиту

Register – реєстр

Теоретичний матеріал

2.1. Регулювання аудиторської діяльності в Україні

Аудиторська діяльність – незалежна професійна діяльність аудиторів та суб'єктів аудиторської діяльності, зареєстрованих у Реєстрі аудиторів та суб'єктів аудиторської діяльності, з надання аудиторських послуг, яка є підприємницькою діяльністю.

Аудиторська професія є саморегулюючою та незалежною. Це означає, що держава встановлює лише вимогу здійснення аудиту, а методику та організацію його проведення визначають професійні організації у стандартах, нормах, положеннях та інструкціях (рис. 1).

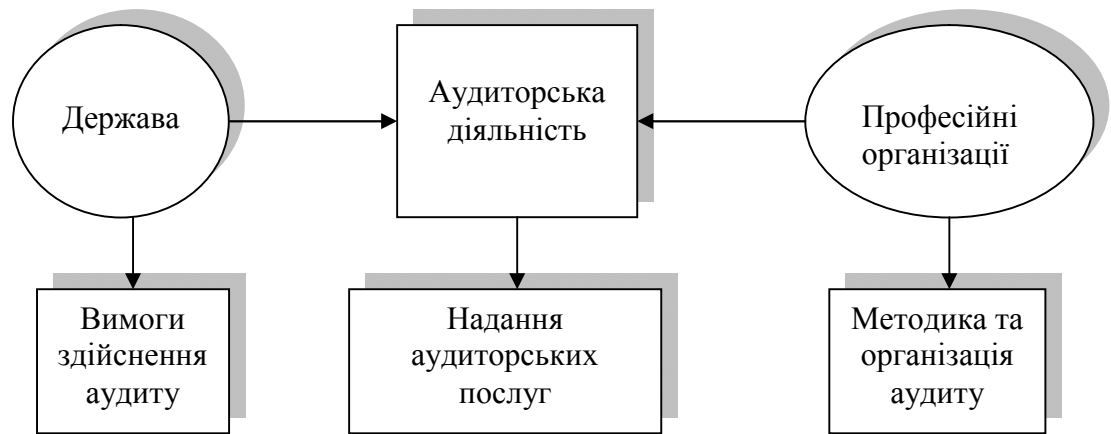


Рисунок – 1 Суб'єкти регулювання аудиторської діяльності

Нормативне регулювання аудиторської діяльності визначає такі рівні його системи:

1. Закон України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність»

У ньому визначені засади функціонування професійної громадської організації – Аудиторської Палати України та інших, які знайшли свій розвиток у статутах цих організацій. Усі аудитори та суб'єкти аудиторської діяльності підлягають суспільному нагляду, відповідальним за здійснення якого є Орган суспільного нагляду за аудиторською діяльністю.

2. Документи АПУ, що регулюють аудиторську діяльність в Україні

3. Міжнародні стандарти аудиту

Рішенням Аудиторської палати України від 18 квітня 2003 року в якості Національних стандартів аудиту прийняті Міжнародні стандарти аудиту, які підлягають обов'язковому застосуванню суб'єктами аудиторської діяльності.

Стандарти аудиту – це загальні керівні матеріали для допомоги аудиторам у виконанні їх обов'язків з аудиту фінансової звітності. Вони включають професійні вимоги до якості аудитора та аудиторських висновків і доказів (свідчень).

4. Нормативні акти міністерств.

Вони встановлюють правила організації аудиторської діяльності та проведення аудиту для конкретних галузей,

організацій та з питань оподаткування, бухгалтерського обліку, фінансів тощо, за погодженням з АПУ.

5. Внутрішньофірмові стандарти аудиторської діяльності

Суб'єкти внутрішнього фірмового контролю повинні надати умови для забезпечення заходів якості аудиту.

Інформація четвертого рівня системи регулювання включає наступні етапи перевірки:

- вивчення господарсько-правового статусу підприємства;
- аудит якості стану дебіторської та кредиторської заборгованості;
- контроль за юридичним оформленням відносин з працівниками у сфері товарно-матеріальних цінностей і коштів та трудових відносин між суб'єктами підприємницької діяльності;
- аналіз загального стану документів оперативного управління діяльністю підприємства, оцінку рівня управлінського діловодства на підприємстві.

6. Договір на проведення аудиту або надання аудиторських послуг

Відповідно Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» аудит фінансової звітності проводиться на підставі договору між аудитором (аудиторською фірмою) та замовником. Інші аудиторські послуги можуть надаватись на підставі договору, письмового або усного звернення замовника до аудитора (аудиторської фірми).

Таким чином, взаємозв'язок всіх рівнів системи нормативно-правового регулювання аудиторської діяльності сприяє забезпеченню здійснення аудиту на підприємствах України.

2.2. Суб'єкти аудиторської діяльності

Аудиторська діяльність – це один із видів підприємницької діяльності, суб'єктами якої можуть бути як фізичні, так і юридичні особи.

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

Визначення кваліфікаційної придатності здійснюється шляхом атестації осіб, які мають намір проваджувати аудиторську діяльність.

Аудитором може бути визнана фізична особа, яка:

- має вищу освіту;
- підтвердила високий рівень теоретичних знань та професійну компетентність шляхом успішного складання відповідних іспитів;
- пройшла практичну підготовку із провадження аудиторської діяльності.

Теоретичні знання підтверджуються за такими напрямками:

- 1) стандарти професійної етики та професійна незалежність;
- 2) міжнародні стандарти аудиту;
- 3) законодавчі засади аудиторської діяльності та методика проведення аудиту (професійні навички);
- 4) управління ризиками та внутрішній контроль;
- 5) фінансовий аналіз;
- 6) управлінський облік;
- 7) міжнародні стандарти фінансової звітності;
- 8) теорія бухгалтерського обліку та законодавчі засади ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності;
- 9) податкове законодавство та законодавство про єдиний соціальний внесок;
- 10) господарське, цивільне та трудове законодавство;
- 11) корпоративне законодавство та законодавство про відновлення платоспроможності боржника або визнання його банкрутом;
- 12) інформаційні технології та комп'ютерні системи;
- 13) фінанси підприємств;
- 14) економіка підприємства та статистика.

Професійна компетентність підтверджується шляхом складання кваліфікаційного іспиту, який має засвідчити здатність особи застосовувати теоретичні знання на практиці.

Особа, яка має вищу освіту та досвід роботи на посадах бухгалтера, ревізора, юриста, фінансиста, економіста, асистента (помічника) аудитора не менше 15 років, або має досвід роботи на зазначених посадах не менше семи років та пройшла стажування у порядку, визначеному Законом, може бути атестована за результатами кваліфікаційного іспиту.

Особа, яка має намір бути аудитором, повинна набути практичного досвіду аудиторської діяльності шляхом працевлаштування/стажування у суб'єкта аудиторської діяльності

не менше трьох років у будь-який період незалежно від дати отримання свідоцтва про складання іспитів з теоретичних знань та кваліфікаційного іспиту.

За Законом України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» аудитор має право займатися аудиторською діяльністю індивідуально, створити аудиторську фірму, об'єднатися з іншими аудиторами в спілку.

1. Для здійснення аудиторської діяльності одноособово аудитор повинен *зареєструватися як суб'єкт підприємницької діяльності у виконавчому комітеті* міської, районної в місті ради або районній, районній міст Києва і Севастополя державній адміністрації за місцепроживанням даного суб'єкта та в *Аудиторській палаті України* як суб'єкт аудиторської діяльності.

Громадяни, які мають намір здійснювати підприємницьку діяльність без створення юридичної особи, подають реєстраційну картку встановленого зразка, яка є водночас заявою про державну реєстрацію, копію довідки про присвоєння ідентифікаційного номера фізичної особи – платника податків та інших обов'язкових платежів і документ, що засвідчує внесення плати за державну реєстрацію.

При підготовці установчих документів слід пам'ятати, що Закон України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» забороняє аудиторам безпосередньо займатися торгівельною, посередницькою та виробничою діяльністю, що не виключає їхнього права отримувати дивіденди від акцій та доходи від інших корпоративних прав.

Суб'єкти підприємницької діяльності, які мають бажання займатися аудиторською діяльністю, повинні зареєструватися в Аудиторській палаті України.

Відповідно до Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» Аудиторська палата України веде Реєстр аудиторських фірм та аудиторів, які одноособово надають аудиторські послуги.

Для внесення до Реєстру аудиторських фірм та аудиторів, які одноособово надають аудиторські послуги, суб'єкти аудиторської діяльності подають заяву до Аудиторської палати України, до якої додають:

фізичні особи:

- реєстраційну картку;

- нотаріально засвідчену копію свідоцтва про державну реєстрацію;
- засвідчену копію трудової книжки;
- документ про оплату за внесення до Реєстру.

юридичні особи:

- реєстраційну картку;
- нотаріально засвідчену копію свідоцтва про державну реєстрацію;
- нотаріально засвідчені копії установчих документів;
- копії сертифікатів аудиторів;
- копію довідки органів статистики;
- документ про призначення керівника аудиторської фірми;
- документ про оплату за внесення до Реєстру.

2.3. Суб'єкти регулювання аудиторської діяльності

Процес регулювання аудиторської діяльності в різних країнах має певні особливості. Зокрема нині можна визначити два підходи до створення нормативно-правової бази регулювання аудиторської діяльності:

1) державна законодавча ініціатива і державне регулювання;

Перший підхід до регулювання аудиторської діяльності характерний для країн континентальної Європи, Швеції і Росії. Суть цього підходу полягає в тому, що держава сама розробляє і затверджує законодавчі акти і нормативи аудиту, здійснює реєстрацію аудиторів і аудиторських фірм, а також контроль за їх діяльністю.

2) законодавча ініціатива громадських професійних організацій і регулювання спільно з державою.

Другого підходу дотримуються Англія, США та деякі інші країни, тому він одержав назву англо-американського підходу. Основною особливістю цього підходу є те, що процес регулювання діяльності здійснюється з ініціативи громадських професійних організацій.

В Україні регулювання аудиторської діяльності здійснюється у відповідності з англо-американським підходом. Так, з ініціативи Співки аудиторів України (САУ) був підготовлений і прийнятий 22.04.93 р. Верховною Радою України Закон «Про аудиторську діяльність». Після його прийняття була створена Аудиторська

палата України (АПУ) як незалежний самостійний орган на засадах самоврядування.

Спілка аудиторів України — це громадське об'єднання, яке об'єднує на добровільних засадах чинних аудиторів. Мета діяльності САУ — об'єднати зусилля аудиторів для захисту їхніх законних прав, інтересів та сприяти розвитку аудиторської діяльності в Україні. В своїй діяльності САУ керується статутом САУ, прийнятим з'їздом аудиторів України 14 лютого 1992 р. (протокол № 1). Кошти спілки – вступні та членські внески членів САУ; добровільні внески та відрахування трудових колективів; прибутки від діяльності підприємств, заснованих САУ; інші надходження, не заборонені законом. Аудиторська палата України (АПУ) та Спілка аудиторів України (САУ) регулюють питання, пов'язані з підготовкою, діяльністю і професійним захистом аудиторів.

Діяльність Аудиторської палати України регламентується статутом АПУ, прийнятим на засіданні АПУ 28 жовтня 1993 р. **Аудиторська палата України** – це незалежний самостійний орган, метою якого є сприяння розвитку, вдосконаленню та уніфікації аудиторської справи в країні. АПУ є юридичною особою, має свою печатку, емблему та іншу атрибутику, рахунки в банку.

Аудиторській палаті України делегуються такі повноваження:

- 1) реєстрація аудиторів та суб'єктів аудиторської діяльності;
- 2) контроль за безперервним навчанням аудиторів, які здійснюють обов'язковий аудит фінансової звітності, крім аудиту фінансової звітності підприємств, що становлять суспільний інтерес;
- 3) контроль якості аудиторських послуг суб'єктів аудиторської діяльності, які здійснюють обов'язковий аудит фінансової звітності, крім аудиту фінансової звітності підприємств, що становлять суспільний інтерес;
- 4) здійснення дисциплінарних проваджень щодо суб'єктів аудиторської діяльності, які здійснюють обов'язковий аудит фінансової звітності, крім суб'єктів аудиторської діяльності, які здійснюють аудит фінансової звітності підприємств, що становлять суспільний інтерес.

Аудиторська палата України функціонує як незалежний орган.

Аудиторська палата України є юридичною особою, веде відповідний облік та звітність. Аудиторська палата України є

неприбутковою організацією. Аудиторська палата України набуває повноважень юридичної особи з дня її реєстрації у Міністерстві юстиції України на підставі заяви та Статуту, затвердженого в порядку, передбаченому Законом України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність».

Аудиторська палата України формується на паритетних засадах шляхом делегування до її складу аудиторів та представників державних органів.

Усі аудитори та суб'єкти аудиторської діяльності підлягають суспільному нагляду. Відповідальним за здійснення суспільного нагляду за аудиторською діяльністю в Україні є Орган суспільного нагляду за аудиторською діяльністю.

Орган суспільного нагляду за аудиторською діяльністю складається з Ради нагляду за аудиторською діяльністю та Інспекції із забезпечення якості.

Орган суспільного нагляду за аудиторською діяльністю забезпечує здійснення нагляду і несе відповідальність за нагляд за:

- 1) реєстрацією аудиторів та суб'єктів аудиторської діяльності;
- 2) впровадженням міжнародних стандартів аудиту;
- 3) контролем за атестацією аудиторів та безперервним навчанням аудиторів, які здійснюють обов'язковий аудит фінансової звітності;
- 4) контролем якості аудиторських послуг суб'єктів аудиторської діяльності, які здійснюють обов'язковий аудит фінансової звітності;
- 5) дисциплінарними провадженнями щодо аудиторів та суб'єктів аудиторської діяльності, які здійснюють обов'язковий аудит фінансової звітності;
- 6) застосуванням стягнень.

Орган суспільного нагляду за аудиторською діяльністю в порядку, визначеному цим Законом, здійснює нагляд за виконанням Аудиторською палатою України делегованих їй повноважень.

2.4. Інформаційне забезпечення аудиту

Інформаційне забезпечення аудиту – це систематизована сукупність достатньої, достовірної та доречної інформації, яка може бути використана в процесі аудиту для досягнення поставленої мети та вирішення визначених завдань.

Інформаційне забезпечення аудиту:

- Законодавче
- Нормативно-довідкове
- Договірне
- Організаційне

Аудитор у своїй роботі постійно працює з різними нормативними актами. Сукупність нормативних актів, необхідних для надання аудиторських послуг, становить нормативну базу аудиту. Нормативна база аудиту поділяється на зовнішню і внутрішню.

Зовнішня нормативна база – закони, накази, інструкції, положення, методичні матеріали з обліку та звітності, з оподаткування, П(С)БО та Міжнародні стандарти аудиту. Вони потрібні аудитору для встановлення законності й достовірності відображеної господарської операції, відповідності ведення обліку та звітності, проведення аналізу, складання висновку.

Внутрішня нормативна база – це облікова політика суб'єкта, різні методичні, інструктивні та розпорядчі документи з організації фінансово-господарської діяльності на конкретному підприємстві. Вони підлягають аналізу та зіставленню з чинною методологією.

Для формування аудиторських доказів джерелами інформації є:

- наказ про облікову політику;
- первинні документи;
- облікові реєстри;
- документи попередніх аудиторських перевірок та інша документація, що узагальнює результати контролю;
- фінансова звітність



Питання для самостійного вивчення **[Джерело: 2, 3, 5, 7, 15, 20]**

1. Які основні нормативно-правові документи регулюють аудиторську діяльність в Україні?
2. Як формується Аудиторська палата України?
3. Комісії Аудиторської палати України та їх функції
4. Що таке реєстр аудиторських фірм та аудиторів, які одноосібно надають аудиторські послуги, та які дані він містить?
5. Структура аудиторської фірми.



Тема 3. Методи аудиту фінансової звітності та критерії її оцінювання

Програмна анотація

1. Завдання аудиту та їх види
2. Метод і методичні прийоми аудиту
3. Критерії та методи аудиторської оцінки фінансової звітності

Нормативний матеріал до теми

- ◆ Закон України «Про аудиторську діяльність»
- ◆ МСА 200 «Загальні цілі незалежного аудитора та проведення аудиту відповідно до Міжнародних стандартів аудиту»
- ◆ МСА 210 «Узгодження умов завдань з аудиту»



Англо-український словник ключових термінів

Method – метод

The actual verification – фактична перевірка

Documentary verification – документальна перевірка

Observation – спостереження

Confirmation – підтвердження

External confirmation – зовнішнє підтвердження

Audit sampling – аудиторська вибірка

Fraud – шахрайство

Error – помилка

Теоретичний матеріал

3.1. Завдання аудиту та їх види

Відповідно до МСА 200 «Загальні цілі незалежного аудитора та проведення аудиту відповідно до Міжнародних стандартів аудиту» мета аудиту – це висловлення аудитором думки про те, чи відповідає фінансова звітність, в усіх суттєвих аспектах, стандартам, які регламентують порядок підготовки і представлення фінансових звітів.

Для досягнення основної мети аудитор повинен виконати такі **завдання:**

1. Дослідити достовірність та відповідність записів звітності даним Головної книги та регістрів аналітичного обліку.
2. Вивчити взаємоузгодженість показників звітності господарюючого суб'єкта.
3. Порівняти дані річної фінансової звітності з даними квартальної і поточної фінансової звітності.
4. Оцінити можливість постійного функціонування господарюючого суб'єкта.
5. Оцінити вплив подій, що відбулися, на фінансову звітність та їх відображення в звітності.
6. Сформувати думку про відповідність бухгалтерської звітності критеріям.

3.2. Метод і методичні прийоми аудиту

Одним з найважливіших елементів методології аудиту є його мето, прийоми, способи та процедури, за допомогою сукупності яких досліджується предмет і об'єкти аудиту. Практичне виконання аудиторської перевірки передбачає розробку та використання певних методик аудиту. Завдяки цьому виникають передумови скорочення робочого часу аудиторів на здійснення аудиторської перевірки, науково обґрунтованої її організації, визначення оптимальної послідовності аудиторських процедур, організації максимально ефективної співпраці аудитора з керівництвом та персоналом підприємства-клієнта, створення всеохоплюючого підходу та систематичності у здійсненні контролю.

Метод аудиту являє собою сукупність прийомів і способів, за допомогою яких ведеться дослідження предмета та об'єктів аудиторської діяльності.

Загальнонаукові методи дослідження в аудиті:

- Аналіз
- Синтез
- Індукція
- Дедукція
- Аналогія
- Конкретизація
- Моделювання
- Абстрагування
- Системний аналіз

Власні методи аудиту:

Методичні прийоми проведення аудиту

- Фактична перевірка – перевірка кількісного і якісного стану об'єктів, який встановлюється шляхом обстеження, огляду, обмірювання, перерахунку, зважування, лабораторного аналізу та інших способів перевірки фактичного стану активів.
- Документальна перевірка – це перевірка документів і записів, яка може бути:
 - формальна – полягає у візуальній перевірці правильності записів усіх реквізитів, у виявленні безпідставних виправлень, підчисток, дописувань у тексті, у перевірці достовірності підписів посадових і матеріально-відповідальних осіб;
 - арифметична – полягає в перевірці правильності розрахунків у документах, облікових регістрах і звітних формах;
 - перевірка по суті – дає змогу встановити законність і доцільність господарських операцій на рахунках та включення до статей затрат і валових доходів.
- Підтвердження – полягає в одержанні письмової відповіді від клієнта або третіх осіб із метою підтвердження точності інформації.
- Спостереження дає можливість одержати загальну характеристику можливостей клієнта на підставі візуального огляду.
- Обстеження – особисте ознайомлення із предметом дослідження. Наприклад, обстеження місць зберігання цінностей.
- Опитування – це одержання письмової або усної інформації від клієнта або про клієнта.
- Сканування – безперервний, поелементний перегляд інформації (наприклад, перегляд первинних документів щодо руху грошей у касі з метою встановлення незвичайного факту).
- Аналітичні тести – методи порівняння, як в абсолютних одиницях, так і у відносних.
- Зустрічна перевірка – передбачає співставлення двох примірників одного й того ж документу, що знаходяться в різних підприємствах або підрозділах одного підприємства.

- Взаємна перевірка – перевірка різних за своїм найменуванням і характером документів, в яких відображені різні аспекти однієї і тієї ж або декількох взаємопов'язаних операцій.

Методичні прийоми організації аудиту

- Суцільний – передбачає перевірку всіх масивів інформації без винятку щодо господарських процесів, які відбулися у клієнта за період, що перевіряється
- Вибірковий – передбачає застосування аудиторських процедур менше ніж до 100% масивів інформації, які дають змогу аудитору отримати аудиторські докази і, оцінивши окремі характеристики вибраних даних, поширити дієвість цих доказів на всю сукупність даних.
- Аналітичний – це оцінка фінансових показників за допомогою вивчення вірогідних залежностей між ними.
- Комбінований – це поєднання суцільної, вибіркової та аналітичної перевірок.

Специфічним прийомом аудиту є оцінка ризику, необхідність якої пов'язана з імовірнісним характером функціонування господарюючої системи та неможливістю повного дублювання всіх процедур обліково-економічної роботи, що примушує аудитора використовувати методи вибіркового дослідження. Оцінка аудиторського ризику починається на стадії планування аудиту і завершується в процесі його проведення. Оцінка ризику, визначена аудитором, може стати причиною його відмови від проведення аудиту. У процесі оцінки ризику, а також проведення окремих аудиторських процедур широко використовується методичний прийом тестування.

3.3. Критерії та методи аудиторської оцінки фінансової звітності

Основними критеріями оцінки фінансової звітності є:

1. Повнота – перевірка відображення всіх активів і пасивів підприємства.
2. Оцінка – вивчення оцінки активів і пасивів протягом року згідно з прийнятою обліковою політикою.
3. Фактична наявність – контроль реального існування відображення у балансі активів і пасивів.
4. Належність – перевірка того, чи всі активи і пасиви, показані в балансі, належать підприємству.

5. Правильність відображення – вивчення правдивості, точності, об'єктивності відображення стану підприємства.
6. Законність – контроль дотримання підприємством при веденні бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності норм чинного законодавства і нормативних документів.
7. Обережність – перевірка обов'язковості обліку дійсних витрат, реальних надходжень і витрат, що передбачаються.
8. Постійність – перевірка безперервності функціонування підприємства.
9. Відповідність – вивчення облікових записів та даних фінансової звітності з погляду належності до звітного періоду, що перевіряється

Критерій оцінки фінансової звітності за конкретною ознакою може бути виражений словами: «повністю», «не повністю», «окрім».



Питання для самостійного вивчення ***[Джерело: 7, 12, 13, 15, 17]***

1. Які групи методів і методичних прийомів може застосовувати аудитор в ході аудиторської перевірки?
2. У чому полягає особливість методики, що застосовується в ході аудиту фінансової звітності?
3. Чим зумовлена необхідність проведення аналізу при перевірці фінансової звітності? За якими напрямками він здійснюється?



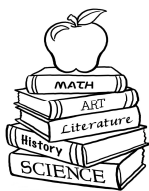
Тема 4. Аудиторський ризик і оцінювання системи внутрішнього контролю і аудиту

Програмна анотація

1. Поняття суттєвості помилок в аудиті
2. Аудиторський ризик та його складові
3. Розрахунок прийнятного аудиторського ризику
4. Суть внутрішнього контролю, його мета та завдання
5. Оцінка ефективності функціонування системи внутрішнього контролю

Нормативний матеріал до теми:

- ◆ МСА 315 (переглянутий) «Ідентифікація та оцінка ризиків суттєвого викривлення через розуміння суб'єкта господарювання і його середовища»
- ◆ МСА 320 «Суттєвість при плануванні та проведенні аудиту»
- ◆ МСА 330 «Дії аудитора у відповідь на оцінені ризики»
- ◆ МСА 265 «Повідомлення інформації про недоліки внутрішнього контролю тим, кого наділено найвищими повноваженнями та управлінському персоналу»
- ◆ МСА 450 «Оцінювання викривлень, виявлених під час аудиту»



Англо-український словник ключових термінів

- Materiality – суттєвість
- Information risk – інформаційний ризик
- Entrepreneurial risk – підприємницький ризик
- Audit risk – аудиторський ризик
- Control risk – ризик контролю
- Detection risk – ризик невиявлення
- Internal control – внутрішній контроль
- Internal control questionnaire – анкета внутрішнього контролю
- Risk of sampling audit – ризик вибіркової перевірки
- Internal control system – система внутрішнього контролю

Теоретичний матеріал

4.1. Поняття суттєвості помилок в аудиті

Основним завданням проведення аудиторської перевірки є підтвердження достовірності фінансової інформації. Фінансова звітність вважається надійною і об'єктивною, якщо вона не містить суттєвих помилок.

Рада з бухгалтерських стандартів Великобританії пропонує таку відповідь на запитання, що таке суттєвість: «Інформація є суттєвою, якщо її відсутність чи викривлення може вплинути на економічне рішення користувача, яке ґрунтується на фінансовій звітності. Суттєвість залежить від величини інформації, що розглядається в конкретних обставинах, її наведення чи викривлення».

Отже, при проведенні аудиторської перевірки аудитор має визначати, чи містить фінансова звітність суттєві помилки. Виявлені помилки аудитор повинен довести до відома клієнта, щоб він міг внести необхідні виправлення. Якщо клієнт відмовляється, то аудитор повинен надати аудиторський висновок із застереженням або негативний висновок залежно від того, наскільки суттєвою є помилка. При прийнятті рішення про включення чи не включення застереження до аудиторського висновку аудитор завжди повинен оцінювати суттєвість питання в контексті фінансової звітності у цілому. Загалом, питання є суттєвим, якщо його вплив або потенційний вплив вводить або може ввести в оману.

Оцінка суттєвості в аудиті:

кількісна:

- абсолютна величина (сума у грош. од.)
- відносна величина (у %)

якісна:

- ймовірність незаконних виплат
- ймовірність невірних записів у обліку
- відношення керівництва до достовірності звітності

Для розрахунку рівня суттєвості аудитор повинен обрати базовий показник і відсоток до нього, який буде відповідати величині максимально допустимої помилки. При виборі базового показника аудитори керуються його значущістю для користувачів бухгалтерської звітності та відносною стабільністю вибраного показника. Значущість зумовлює рівень впливу цього показника на

рішення користувачів. Значущість бази для користувача передбачає вибір такого показника, на який він звертає увагу в першу чергу, тобто найбільш важливого для нього.

4.2. Аудиторський ризик та його складові

Аудиторська діяльність пов'язана з такими видами ризиків:

Інформаційний – це ймовірність надання недостовірної інформації користувачам. Здійснюючи аудиторську перевірку аудитори знижують інформаційний ризик для користувачів інформації.

Підприємницький який полягає у можливості наступних збитків як від небажання замовника оплатити послуги, так і внаслідок судових чи інших витрат, пов'язаних із претензіями до якості виконання робіт.

Аудиторський це ризик, що аудитор може зробити неправильний висновок у результаті перевірки навіть при повному дотриманні усіх існуючих вимог до здійснення аудиту.

Аудиторський ризик складається з трьох компонентів:

- ◆ властивий ризик;
- ◆ ризик контролю;
- ◆ ризик невиявлення помилок.

Властивий ризик являє собою всі можливі ризики, зв'язані з функціонуванням підприємства, тобто це все помилки, неточності, що можуть бути допущені в результаті діяльності підприємства. Ризик виникнення таких помилок зв'язаний з дією різних факторів, як зовнішніх, так і внутрішніх.

Ризик контролю являє собою побоювання того, що недостовірна інформація, що може виникнути і бути істотною окремо або разом з іншою недостовірною інформацією, не буде виявлена або своєчасне попереджена системою внутрішнього контролю.

Ризик невиявлення означає, що істотні помилки можуть залишитися невиявленими в ході аудиторської перевірки. Визначення аудитором величини ризику невиявлення (тобто він установлює його сам для себе) тісно зв'язане з величиною ризику систем обліку і внутрішнього контролю. Чим вище ризик останніх, що означає невисокий ступінь довіри аудитора до систем обліку і внутрішнього контролю, тим менший ризик виявлення необхідно установити для даної перевірки. А це значить, що з цією метою

аудитор повинний запланувати і виконати значний обсяг підтверджуючих і незалежних процедур. Іншими словами, ризик невиявлення – це та частка погрішності в проведенні аудиторської перевірки, що аудитор може собі дозволити при сформованих на підприємстві-клієнті системах обліку і внутрішнього контролю, при дотриманні умови якості проведення робіт і відповідності їх встановленим аудиторським нормативам.

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

4.3. Розрахунок прийнятного аудиторського ризику

Модель аудиторського ризику можна представити такою формулою:

$$AP = BP \times PK \times PH$$

де AP – аудиторський ризик;

BP – властивий ризик;

PK – ризик контролю;

PH – ризик невиявлення.

Прийнятний (допустимий) аудиторський ризик — це суб'єктивно встановлений рівень ризику, який готовий взяти на себе аудитор і який полягає в тому, що у фінансовій звітності будуть виявлені похибки (помилки) уже після завершення аудиту і представлення аудиторського висновку без застережень. Це міра готовності аудитора визнати, що фінансова звітність може містити суттєві помилки, після завершення аудиту і підготовки стандартного аудиторського висновку без застережень.

Зарубіжний досвід свідчить, що в основному допустимий аудиторський ризик встановлюється на рівні 1–5 %.

Методику визначення допустимого аудиторського ризику можна представити, керуючись рекомендаціям Дж. Робертсона, **такими важливими моментами:**

♦ аудитор не може повністю довіряти системам обліку і внутрішнього контролю підприємства-клієнта. У такому випадку

ризик системи обліку або внутрішнього контролю зводиться до нуля ($PK = 0$), а це означає, що й загальний аудиторський ризик, виходячи з формули, дорівнюватиме нулю, чого не може бути, оскільки кожна аудиторська перевірка супроводжується певним ризиком:

♦ аудитор не може дозволити собі встановити високий рівень ризику виявлення (наприклад, більш як 50 %) при високих ризиках систем обліку і внутрішнього контролю, оскільки у цьому випадку загальний аудиторський ризик буде також дуже високим (більш як 5 %), чого допустити не можна, бо перевірку вважатимуть проведеною не на належному рівні. Наприклад:

$$AP = BP(0,8) \cdot PK(0,9) \cdot PH(0,5) = 0,36$$

♦ аудиторську перевірку вважатимуть проведеною на високому рівні, якщо аудитор встановить низький ризик виявлення (1 %) за умови повної недовіри до систем обліку і внутрішнього контролю клієнта.

$$\text{Так, } AP = BP(1) \cdot PK(1) \cdot PH(0,01) = 0,01.$$

4.4. Суть внутрішнього контролю, його мета та завдання

Внутрішній контроль – це процес, який забезпечує ефективне функціонування підприємства, прийнятий управлінським рішенням і направлений на успішне досягнення поставлених цілей.

Основна мета внутрішнього контролю – об'єктивне вивчення фактичного стану справ у суб'єкта господарювання, виявлення та попередження тих факторів і умов, які негативно впливають на виконання прийнятих рішень і досягнення поставленої мети, та доведення цієї інформації до органу управління.

Завдання внутрішнього контролю наступні:

- надання інформації про процеси, що відбуваються
- надання допомоги в прийнятті найбільш доцільних управлінських рішень
- отримання інформації для оцінки правильності прийнятих рішень, своєчасності і результативності їх виконання
- своєчасне виявлення і усунення умов і факторів, які заважають ефективному веденню виробництва
- коригування діяльності суб'єкта господарювання та його структурних підрозділів

Організація внутрішньогосподарського контролю покладена на керівника підприємства.

Суб'єктами внутрішнього контролю виступають:

- ◆ керівник та менеджери різних рівнів, до функцій яких входить попередній, поточний та наступний контроль;
- ◆ обліковий персонал на чолі з головним бухгалтером;
- ◆ спеціальні внутрішні контролюючі служби, створені на підприємстві з метою проведення контролю:
 - внутрішній аудит;
 - спостережна рада;
 - внутрішня ревізійна комісія;
 - постійно діюча інвентаризаційна комісія;
 - тимчасова комісія по розслідуванню надзвичайних ситуацій.

За підсумками контрольних перевірок керівництво підприємства приймає управлінські рішення по усуненню причин, що негативно впливають на діяльність підприємства.

4.5. Оцінка ефективності функціонування системи внутрішнього контролю

В ході аудиторської перевірки аудитор зобов'язаний в першу чергу вивчити систему внутрішнього контролю клієнта, оскільки характер і якість комплексної аудиторської перевірки багато в чому залежить від того, наскільки грамотно і достовірно аудитор дасть оцінку функціонування і ефективності системи внутрішнього контролю суб'єкта господарювання.

Основна мета вивчення та оцінки аудитором системи внутрішнього контролю клієнта – підготувати основу для планування аудиту та встановлення виду, термінів проведення і обсягу аудиторських процедур.

При вивченні системи внутрішнього контролю аудитор може застосувати наступні методичні прийоми:

- ◆ Опитування персоналу.
- ◆ Спостереження.
- ◆ Ознайомлення з документами управління і обліку.
- ◆ Вивчення результатів ревізій і перевірок всіх перевіряючих органів.
- ◆ Ознайомлення з існуючими вимогами до організації системи внутрішнього контролю.
- ◆ Тестування системи внутрішнього контролю.



Питання для самостійного вивчення
[Джерело: 1, 2, 5, 7, 11, 12]

1. Які фактори характеризують середовище внутрішнього контролю на підприємстві?
2. Яка різниця між звичайною помилкою та шахрайством?
3. Які фактори характеризують суттєвість інформації?
4. Як впливають істотність помилок та шахрайства на аудиторські висновки?
5. Фактори впливу на підприємницький ризик аудитора (аудиторської фірми).



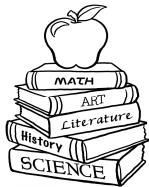
Тема 5. Планування аудиту

Програмна анотація

1. Необхідність планування аудиторської діяльності.
2. Планування конкретної аудиторської перевірки.
3. Аудиторські процедури та їх класифікація.

Нормативний матеріал до теми:

- ◆ МСА 210 «Узгодження умов завдань з аудиту».
- ◆ МСА 230 «Аудиторська документація».
- ◆ МСА 300 «Планування аудиту фінансової звітності».



Англо-український словник ключових термінів

Audit plan – аудиторський план
 Strategic plan – стратегічний план
 The current plan – поточний план
 Operational plan – оперативний план
 Audit contract – договір на проведення аудиту
 Audit program – програма аудиту
 Audit procedures – аудиторські процедури
 Analytical procedures – аналітичні процедури

Теоретичний матеріал

5.1. Необхідність планування аудиторської діяльності

Для успішного функціонування будь-якого підприємства обов'язковою умовою його діяльності є планування. Це стосується не тільки аудиторських фірм, а й окремих аудиторів, котрі здійснюють аудиторську діяльність як приватні підприємці.

Мета планування аудиту полягає у тому, щоб «надати ефективні економічні послуги у визначений проміжок часу».

Нормативна база з аудиту (МСА 300 «Планування аудиту фінансової звітності») регламентує лише порядок планування аудиторської перевірки, визначає порядок підготовки загального плану і розробки програми проведення аудиту і не визначає порядок планування аудиторської діяльності.

Аудиторська діяльність – це безпосередня, самостійна, систематична, на власний ризик підприємницька діяльність із надання аудиторських послуг із метою отримання прибутку.

Стратегічний план – довгостроковий план на 5-15 років, у якому формуються основні цілі фірми на перспективу, конкретні завдання, прив'язані за часом до ресурсів, загальна стратегія досягнення поставлених цілей.

Поточні плани – плани, у яких пов'язуються всі напрямки діяльності фірми і робота всіх функціональних підрозділів на поточний фінансовий рік. Поточне планування охоплює річний період і є сукупністю планів за різними напрямках аудиторської діяльності фірми.

Оперативні плани – детальні плани перевірки конкретного підприємства в короткостроковий період. Мають вузьку спрямованість, високий ступінь деталізації і характеризуються значною різноманітністю прийомів і методів. Розробка і реалізація цих планів майже не залежить від ринкової кон'юнктури, і тут може широко використовуватися досвід цієї роботи в умовах централізованого планування.

5.2. Планування конкретної аудиторської перевірки.

Планування аудиту повинно здійснюватися аудиторською фірмою у відповідності із загальними принципами проведення аудиту, а також у відповідності з принципами комплексності, безперервності й оптимальності.

Принцип комплексності планування аудиту передбачає забезпечення взаємоув'язки та узгодженості всіх етапів планування – від попереднього планування до складання загального плану і програми аудиту.

Принцип безперервності полягає у встановленні завдань для групи аудиторів і ув'язці етапів планування, з одного боку, за термінами і, з другого, - за господарськими підрозділами або функціональними службами.

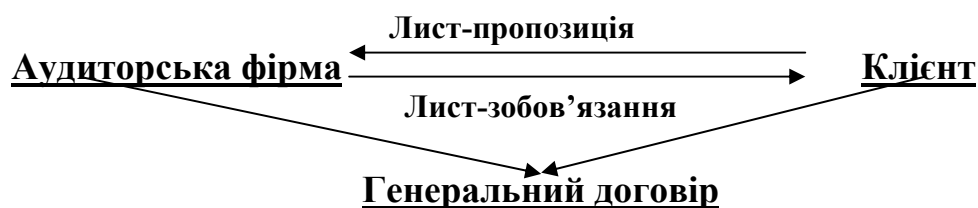
Принцип оптимальності полягає у тому, що в процесі планування аудиторській фірмі слід забезпечити варіантність для можливості вибору оптимального варіанта загального плану і програми аудиту на підставі критеріїв, визначених аудиторською фірмою.

Таблиця 1 Етапи планування аудиту

Етап	Види робіт
Етап 1	Згода клієнта й укладання договору
Етап 2	Постановка мети і завдань аудиту
Етап 3	Оцінка наявного середовища суб'єкта перевірки
Етап 4	Складання загального плану аудиту
Етап 5	Розробка програм аудиту
Етап 6	Визначення процедур для кожного етапу процесу аудиторської діяльності
Етап 7	Коригування загального плану і програми протягом усього процесу аудиту

Аудит проводиться на основі договору між аудитором (аудиторською фірмою) та замовником. Договір на проведення аудиту є основним документом, який засвідчує факт досягнення домовленості між замовником і виконавцем про проведення аудиторської перевірки.

Процедура домовленості на проведення аудиту



Лист-пропозиція має містити таку інформацію:

- Вид аудиту або види послуг
- Мета аудиту
- Замовник аудиту
- Період аудиту
- Бажаний термін аудиту
- Ким проводився попередній аудит
- Обов'язки клієнта

Лист-зобов'язання має містити таку інформацію:

- Згода на проведення аудиту
- Підтвердження розуміння умов пропозиції
- Обов'язки аудиторської фірми (аудитора)
- Обов'язки клієнта

Структура договору на проведення аудиту

1. Вступна частина
2. Предмет договору

3. Зобов'язання сторін
4. Відповідальність сторін
5. Термін виконання робіт
6. Вартість робіт та порядок розрахунків
7. Порядок здавання та прийому робіт
8. Термін дії договору
9. Особливі умови
10. Реквізити сторін

Закордонний досвід свідчить, що для разових угод між аудиторською організацією і економічним суб'єктом можна використати лист-зобов'язання, який юридично вважається *офертою*.

Оферта – адресована одному чи декільком конкретним особам пропозиція, яка достатньо виразно відображає наміри особи, котра її зробила, вважати себе такою, що уклала договір з тим адресатом, який прийме цю пропозицію (Цивільний Кодекс України).

5.3. Аудиторські процедури та їх класифікація

Аудиторські процедури — це система методичних дій аудитора, спрямованих на отримання достатніх і надійних доказів щодо об'єктів аудиту.

- **За відношенням до суб'єкта перевірки** процедури аудиту поділяють на *погоджені та незалежні*. Погоджені аудиторські процедури узгоджуються з клієнтом до початку аудиту і мають на меті задовольнити його запити щодо організації перевірки та отримання інформації про фактичний стан справ на підприємстві.

Незалежні аудиторські процедури аудитор проводить відповідно до міжнародних і національних стандартів аудиту за певною системою способів і прийомів; вони не підлягають обов'язковому узгодженню з клієнтом.

- Аудиторські процедури **за відношенням до об'єктів аудиту** поділяються на *загальні та часткові*.

Загальні аудиторські процедури не визначають конкретну методику перевірки окремих об'єктів аудиту. Вони однаковою мірою використовуються при перевірці основних засобів, нематеріальних активів, матеріальних цінностей, заробітної плати, витрат на виробництво тощо.

- Аудиторський процес поділяється на **стадії перевірки**, а останні – на етапи. На кожній стадії та її етапах використовуються притаманні їм аудиторські процедури.

На початковій стадії аудиторського процесу, якщо аудит орієнтований на систему внутрішнього контролю і аудиторського ризику. Для стадії дослідження у практичній діяльності аудиторських фірм найважливіші такі процедури: перевірка господарських операцій та облікових записів, оцінка фінансової звітності тощо. На завершальній стадії в аудиторській практиці широко використовують аналітичні процедури. Конкретними процедурами цієї стадії є оцінка й аналіз результатів перевірки, процедури написання звіту і підготовки пропозицій для керівництва, процедури складання аудиторського висновку і оформлення акта виконання робіт тощо.

- **Залежно від видів аудиторського контролю** процедури можна поділити на процедури внутрішнього і зовнішнього аудиту. Поділ обумовлений відмінністю мети, завдань і об'єктів перевірки зовнішнього аудиту від внутрішнього. Якщо мету і завдання для внутрішніх аудиторів визначає керівництво підприємства, то для зовнішніх аудиторів вони обумовлюються чинним законодавством і договором між незалежними сторонами (підприємством-клієнтом і аудиторською фірмою). Переважно об'єктом для зовнішніх аудиторів є інформація, джерело якої – система бухгалтерського обліку, фінансова звітність, а також об'єкти супутніх аудиту робіт.

- Процедури аудиту, **залежно від використання систем електронної обробки даних у бухгалтерському обліку**, можна поділити на процедури комп'ютерного і ручного контролю. Всі розглянуті раніше процедури існують незалежно від використання комп'ютерних систем. Однак використання обчислювальної техніки впливає на процес аудиту, що проявляється у деяких особливостях використання методів контролю, а також аудиторських процедур.



Питання для самостійного вивчення **[Джерело: 1, 2, 7, 12, 14, 18, 20]**

1. Організаційні етапи аудиту
2. Загальні принципи планування аудиторської перевірки
3. Види планових документів



Тема 6. Аудиторські докази та робочі документи аудитора

Програмна анотація

1. Аудиторські докази, їх класифікація та вимоги до них
2. Поняття та класифікація робочих документів аудитора
3. Вимоги до складання робочих документів аудитора

Нормативний матеріал до теми

- ◆ МСА 230 «Аудиторська документація».
- ◆ МСА 500 «Аудиторські докази».
- ◆ МСА 501 «Аудиторські докази – особливі положення щодо відібраних елементів»
- ◆ МСА 505 «Зовнішні підтвердження»
- ◆ МСА 510 «Перші завдання з аудиту – залишки на початок періоду»
- ◆ МСА 520 «Аналітичні процедури»
- ◆ МСА 530 «Аудиторська вибірка»
- ◆ МСА 540 «Аудит облікових оцінок, у тому числі облікових оцінок за справедливою вартістю, та пов'язані з ними розкриття інформації»
- ◆ МСА 550 «Пов'язані сторони»
- ◆ МСА 560 «Подальші події»
- ◆ МСА 570 «Безперервність діяльності»
- ◆ МСА 580 «Письмові запевнення»



Англо-український словник ключових термінів

Audit evidence – аудиторські докази

Sufficiency – достатність

Appurtenance – належність

Amount – кількість

Quality – якість

Agreed-upon procedures – погоджені процедури

Working documents – робочі документи

Теоретичний матеріал

6.1. Аудиторські докази, їх класифікація та вимоги до них

Основною метою дослідної стадії аудиторського процесу є отримання достатніх доказів за кожним напрямом (об'єктом) аудиту. Отримані під час перевірки аудиторські докази дають аудитору змогу обґрунтовано сформулювати думку про реальність і достовірність фінансової звітності, стан бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю, а також дати вичерпну відповідь на всі необхідні питання.

У МСА 500 «Аудиторські докази» надається таке визначення: **аудиторські докази** – це документально підтверджена інформація, зібрана аудитором під час перевірки, яка підтверджує висновки аудитора щодо будь-якої події чи дії господарюючого суб'єкта.

1. За відношенням до об'єктів аудиту докази можуть поділятися на **прямі та непрямі**.

2. Відповідно до поділу аудиторського процесу на основні стадії, аудиторські докази можуть належати до **початкової, дослідної та завершальної стадій**.

3. За джерелами отримання докази поділяються **зовнішні, внутрішні та змішані**.

4. За формою подання аудиторські докази поділяють на **матеріальні та усні**.

У МСА 500 «Аудиторські докази» визначено низку **вимог** до кількості та якості аудиторських доказів. Критерієм кількості є достатність, а критерієм якості — належність. Достатність та належність взаємно пов'язані та стосуються аудиторських доказів, одержаних як під час тестування систем контролю, так і під час проведення процедур перевірки на суттєвість. Аудитор вважає за необхідне дотримуватися аудиторських доказів, що мають не тільки достатній, а й переконливий характер, і часто вишукує аудиторські докази в різних джерелах інформації або різного характеру для підтвердження одного й того самого твердження.

Діють певні правила, згідно з якими оцінюється достовірність аудиторських доказів:

1. Аудиторські докази зі зовнішніх джерел (наприклад підтвердження, одержане від третьої особи) надійніші, ніж отримані внутрішніх джерел.

2. Аудиторські докази, одержані з внутрішніх джерел інформації підприємства, яке перевіряється, надійніші у випадку наявності ефективних систем обліку та внутрішнього контролю.

3. Аудиторські докази, отримані безпосередньо аудитором від

результатів проведених тестів, надійніші, ніж одержані від працівників підприємства.

4. Аудиторські докази у формі документів чи письмових подань надійніші, ніж усні подання.

Аудитор отримує аудиторські докази, застосовуючи аудиторські процедури. У МСА 500 «Аудиторські докази» наведено основні аудиторські процедури для отримання аудиторських доказів, а саме:

1. Перевірка складається з вивчення бухгалтерських реєстрів, документів або матеріальних активів. Перевірка бухгалтерських реєстрів її документів засвідчує аудиторські докази різного рівня надійності, залежно від їх характеру і джерела отримання й ефективності засобів внутрішнього контролю підприємства. До трьох основних категорій документальних аудиторських доказів, що мають для аудитора різний рівень надійності, належать: документальні аудиторські докази, які створені й зберігаються у третіх осіб; документальні аудиторські докази, створені третіми особами і зберігаються на підприємстві; документальні аудиторські докази, які створені й зберігаються на підприємстві.

Перевірка матеріальних активів забезпечує надійні аудиторські докази про їх наявність, але не завжди – про право власності на них та правильності відображення їх вартості.

2. Важливою процедурою отримання аудиторських доказів є **спостереження**. Суть її полягає в спогляданні процесу або процедури, яка виконується іншими особами, наприклад, спостереження аудитора за підрахунком товарно-матеріальних запасів працівниками компанії або за виконанням процедур контролю, після яких не лишається ознак їх проведення з погляду аудиту.

3. Опитування полягає в пошуку інформації, яку можна отримати від обізнаних осіб підприємства або поза його межами. Опитування можуть варіювати від формальних письмових запитів, адресованих третім особам, до неформального усного опитування працівників підприємства. Отримані відповіді можуть дати аудитору інформацію, якою він раніше не володів, або підтверджувальні аудиторські докази.

4. Підтвердження полягає в отриманні аудиторами підтверджувальної інформації, яка міститься в бухгалтерських реєстрах. Наприклад, аудитор зазвичай шукає прямого

підтвердження сум дебіторської заборгованості, спілкуючись із боржниками підприємства.

Процедури підтвердження являють собою також отримання письмової відповіді від незалежної третьої особи, котра підтверджує правильність тієї чи іншої інформації у відповідь на відповідний запит аудитора. Переважно ці процедури застосовують для підвищення впевненості при перевірці деяких видів операцій: розрахунків з постачальниками і покупцями, операцій з векселями і цінними перами тощо. Процедури підтвердження ґрунтуються на використанні таких методичних прийомів, як зустрічна перевірка, запит, опитування, анкетування тощо.

5. Підрахунок. Суть процедури полягає у перевірці арифметичної точності первинних документів та реєстрів обліку або у самотійному проведенні підрахунків.

6. Важливим джерелом прийняття рішень під час аудиторської перевірки є докази, отримані з допомогою **аналітичних процедур**, що полягають в аналізі найважливіших показників і співвідношень, у тому числі підсумковому дослідженні відхилень і взаємозв'язків, які суперечать іншій інформації про цю справу, або відхиляються від показників, які очікуються.

7. Тестування. Тестування є одним з головних методичних прийомів аудиту, який полягає у тому, що аудитор формулює перелік питань для оцінки відповідного об'єкта дослідження і послідовно відповідає на них, виконуючи необхідні аудиторські процедури і отримуючи аудиторські докази.

6.2. Поняття та класифікація робочих документів аудитора

Як зазначено у **МСА №230**, **робоча документація** — це записи, за допомогою яких аудитор фіксує проведені процедури перевірки, тести, отриману інформацію і відповідні висновки, що здійснюються під час проведення аудиторської перевірки.

Робоча документація виконує такі **функції**:

- обґрунтовує твердження в аудиторському висновку та засвідчує відповідність зроблених процедур аудиту прийнятим стандартам;

- полегшує процес керування, нагляду та контролю за якістю проведення аудиторської перевірки;

- сприяє виробленню методологічного підходу до процесу аудиторської перевірки;

- допомагає аудиторіві в роботі.

Класифікація робочих документів аудитора

- *залежно від стадії аудиторської перевірки* робочі документи аудитора можна класифікувати на документи *початкової, дослідної і завершальної* стадії процесу аудиту.

- *за терміном використання* робочі документи поділяють на *постійні*, тобто такі, які вміщують насамперед інформацію про перевірку окремих питань, що повторюються з року в рік (копії статутних та реєстраційних документів та ін.) і *поточні*, тобто такі, які вміщують інформацію, що стосується насамперед аудиторської перевірки поточних періодів фінансово - господарської діяльності клієнта (каса, банк, реалізація та ін.).

- *за способом і джерелами отримання* виділяють робочі документи аудитора, *отримані від: підприємства — клієнта; третіх сторін; складені самим аудитором.*

- *за характером інформації* робочі документи аудитора поділяють на документи: *нормативно-правового характеру; організаційно-установчі; про структуру і діяльність підприємства; про систему обліку внутрішнього контролю; організаційно-функціональні документи; оцінки системи внутрішнього контролю й аудиторського ризику; звірки статей і показників фінансової звітності; підсумкові документи тощо.*

- *за змістом аудиторських процедур* робочі документи аудитора поділяють на *оглядові, інформативні, підтверджувальні, розрахункові, аналітичні, документи перевірки.* В оглядових робочих документах наводиться загальна характеристика підприємства — клієнта або загальний огляд його фінансової звітності. Інформативні документи розкривають інформацію про господарські процеси та операції.

6.3. Вимоги до складання робочих документів аудитора

Під час оформлення робочої документації необхідно дотримуватися **таких вимог:**

◆ на першій сторінці кожного робочого документу зазначено назву аудиторської фірми, назву підприємства, період перевірки чи дата перевірки документації клієнта;

◆ кожному робочому документу дається назва, наприклад : «Аудит обліку основних засобів»

- ◆ для прискорення пошуку необхідної робочої документації кожному документові присвоюється код (шифр).
- ◆ сторінки кожного робочого документа в межах однієї назви слід пронумеровувати;
- ◆ в кожному робочому документі проставляється прізвище аудитора, який підготував його (або скорочені ініціали), та дата остаточного виконання процедур аудиторської перевірки, відображених у цьому документі.

Після завершення перевірки робочі документи залишаються у аудитора. Робочі документи є власністю аудитора, він має право складати різноманітні довідки на підставі витягів зі своїх робочих документів. Однак його право власності обмежене етичними нормами та зобов'язанням конфіденційності перед клієнтами. Робочі документи аудитора не можна використовувати як частину фінансові документації клієнта або як її заміну. Робочі документи не можна вимагати або вилучати в аудитора, за винятком тих випадків, коли це передбачено українським законодавством, тобто коли на аудиторську фірму буде заведено кримінальну справу.

Аудитор повинен забезпечити надійне зберігання робочих документів. Термін зберігання документації визначається практикою аудиторської діяльності та терміном позовної давності у випадку, якщо клієнт порушить справу проти аудитора, а також залежно від інших додаткових міркувань. У зв'язку з цим мінімальний термін зберігання документації повинен бути не менше ніж три роки з моменту надання аудиторського висновку клієнтові.



Питання для самотійного вивчення ***[Джерело: 1, 2, 5, 7, 11, 12, 17, 20]***

1. Які фактори впливають на достатність і належність аудиторських доказів?
2. Як необхідно зберігати робочі та підсумкові документи аудитора?
3. Яку відповідальність несе аудитор (аудиторська фірма) за конфіденційність та збереження аудиторських документів?
4. Який порядок формування аудиторського файлу?
5. Які особливості формування аудиторського файлу в умовах застосування комп'ютерних інформаційних систем?

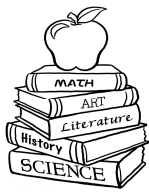


МОДУЛЬ 2. МЕТОДИКА ПРОВЕДЕННЯ АУДИТУ

Тема 7. Аудит фінансової звітності

Програмна анотація

1. Аудит облікової політики підприємства.
2. Зміст, основні завдання та порядок аудиту активів та пасивів.
3. Оцінка фінансової звітності.



Англо-український словник ключових термінів

Accounting policy – облікова політика
The accounting policy of the enterprise – облікова політика підприємства
Decree – наказ
Assets – актив
Passive – пасив
Shareholders' equity (interests) – власний капітал
Accounts payable – кредиторська заборгованість
Accounts receivable – дебіторська заборгованість
Bad debt – безнадійна заборгованість
Account balance – сальдо по рахунку
Operating activity – операційна діяльність
Investment activity – інвестиційна діяльність
Financing activity – фінансова діяльність
Liquidity – ліквідність
Solvency - платоспроможність

Теоретичний матеріал

7.1. Аудит облікової політики підприємства.

Облікова політика підприємства – це система способів і прийомів організації та ведення обліку на підприємстві, яка закріплена відповідним внутрішнім нормативним актом на невизначений термін. Іншими словами, це порядок здійснення первинного спостереження, вартісного виміру, поточного групування і підсумкового узагальнення фактів господарської

діяльності підприємства або реалізація методу бухгалтерського обліку.

Наказ про облікову політику – це внутрішній нормативний документ з організації та порядку ведення обліку на підприємстві, який містить сукупність способів та процедур організації і ведення обліку, що використовуються з метою підготовки, складання та подання фінансової звітності. Облікова політика підприємства розробляється головним бухгалтером підприємства і затверджується його керівником.

Метою аудиту облікової політики підприємства є встановлення її відповідності чинним нормативним та законодавчим актам, а також характеру і масштабу діяльності підприємства.

Об'єктом вивчення є всі внутрішньофірмові документи, що визначають питання організації і ведення бухгалтерського обліку на підприємстві.

Завдання аудиту облікової політики:

- встановити наявність наказу (розпорядження) керівника про прийняття облікової політики підприємства;
- визначити відповідність прийнятої облікової політики вимогам законодавства та Положенням (стандартам) бухгалтерського обліку;
- вивчити дотримання при розробці наказу про облікову політику припущень і вимог, встановлених нормативними документами;
- дослідити повноту розкриття вибраних при формуванні облікової політики способів ведення бухгалтерського обліку, що істотно впливають на оцінку і прийняття рішень користувачами бухгалтерської звітності;
- перевірити наявність посадових інструкцій, наявність та ефективність затвердженої системи документообігу, вибір форми ведення бухгалтерського обліку, встановлений порядок проведення інвентаризації майна та зобов'язань, затверджений робочий план рахунків бухгалтерського обліку;
- проаналізувати та оцінити загальні і конкретні елементи облікової політики.

7.2. Зміст, основні завдання та порядок аудиту активів та пасивів.

Аудит необоротних активів.

Завдання аудиту необоротних активів полягають у визначенні:

- реальності існування необоротних активів на визначену дату;
- права власності на них;
- правильності документального оформлення їх надходження, використання та вибуття; правильності нарахування їх амортизації;
- законності і правильності відображення в обліку операцій з необоротними активами;
- правильності і достовірності подання інформації про необоротні активи в фінансовій звітності.

Джерела інформації для формування аудиторських доказів при аудиті необоротних активів:

- наказ про облікову політику;
- первинні документи з обліку основних засобів, нематеріальних активів та інших необоротних матеріальних активів;
- облікові реєстри, що використовуються для відображення господарських операцій з обліку основних засобів та нематеріальних активів;
- документи попередніх аудиторських перевірок та інша документація, що узагальнює результати контролю;
- фінансова звітність.

Аудиторські процедури при проведенні аудиту необоротних активів:

- одержання документів (первинних, облікових, звітних) від замовника;
- ознайомлення зі складом та структурою необоротних активів, організацією їх обліку;
- перевірка первинних документів з надходження, вибуття необоротних активів та його відображення в реєстрах аналітичного і синтетичного обліку;
- перевірка нарахування зносу необоротних активів та відображення його в обліку;
- перевірка документів з оренди необоротних активів та відображення орендних операцій в обліку;
- перевірка документів з переоцінки, інвентаризації необоротних активів та відображення її в обліку;

- перевірка документів на відповідність інформації про необоротні активи в регістрах аналітичного, синтетичного обліку, головній книзі та фінансовій звітності.

Аудит запасів.

Завдання аудиту запасів полягає у визначенні:

- реальності існування запасів;
- права власності на них;
- правильності їх визнання та оцінки;
- правильності і повноти обліку надходження, документального оформлення та руху запасів;
- документів з інвентаризації запасів та відображення її результатів в обліку;
- правильності і достовірності подання інформації про запаси в фінансовій звітності та примітках до неї.

Джерела інформації для формування аудиторських доказів при аудиті запасів:

- 1) наказ про облікову політику;
- 2) первинні документи з обліку запасів (договори поставок, угоди, рахунки-фактури, накладні, вимоги, лімітно-забірні картки, акти, інвентаризаційні документи, картки складського обліку тощо);
- 3) облікові регістри з обліку запасів;
- 4) документи з попереднього аудиту та інші документи;
- 5) фінансова звітність.

Аудиторські процедури при проведенні аудиту запасів:

- одержання документів (первинних, облікових, звітних) від замовника;
- ознайомлення з організацією складського та бухгалтерського обліку запасів;
- перевірка первинних документів з надходження запасів та його відображення в регістрах аналітичного і синтетичного обліку;
- перевірка формування фактичної собівартості запасів (їх оцінки);
- перевірка операцій з реалізації запасів;
- перевірка документів з інвентаризації запасів та відображення її результатів в обліку;

- перевірка документів аналітичного, синтетичного обліку, головної книги і фінансової звітності на відповідність і достовірність інформації про запаси.

Аудит грошових коштів та дебіторської заборгованості.

Завдання аудиту грошових коштів і *дебіторської заборгованості* полягають у визначенні:

- реального існування залишків грошових коштів на відповідних рахунках та дебіторської заборгованості на визначену суму;
- правильності відображення в обліку операцій з грошовими коштами та дебіторської заборгованості;
- правильності і достовірності подання і розкриття інформації про залишки грошових коштів, їх рух, а також дебіторської заборгованості в фінансовій звітності та примітках до неї.

Джерела інформації для формування аудиторських доказів при аудиті грошових коштів та дебіторської заборгованості:

- наказ про облікову політику;
- первинні документи з обліку касових операцій (виписки банку, прибуткові та видаткові касові ордери, розрахунково-платіжні та платіжні відомості, накази, розпорядження керівництва, чеки на отримання готівки, об'яви на внесення готівки, заявки-розрахунки про встановлення ліміту каси та ін.);
- первинні документи з обліку розрахунків з підзвітними особами (посвідчення про відрядження та накази, документи, які підтверджують понесені витрати, акти на закупівлю, авансові звіти та ін.);
- облікові регістри з обліку касових операцій (касова книга, звіт касира, журнали та відомості, головна книга, оборотні відомості та ін.);
- первинні документи з обліку розрахунків (договори, угоди, контракти, рахунки-фактури, накладні, виписки банку);
- облікові регістри з обліку грошових коштів, розрахунків (журнали, відомості, головна книга, оборотні відомості);
- документи фінансової звітності.

Аудиторські процедури при аудиті дебіторської заборгованості:

- одержання переліку дебіторів і сум дебіторської заборгованості, перевірка первинних документів;

- дослідження методу визначення величини дебіторської заборгованості та розрахунку резерву сумнівних боргів;
- перевірка документів з інвентаризації дебіторської заборгованості;
- дослідження класифікації дебіторської заборгованості за строками її непогашення;
- перевірка правильності відображення дебіторської заборгованості в аналітичному і синтетичному обліку, в тому числі по розрахунках з підзвітними особами та персоналом;
- перевірка правильності відображення дебіторської заборгованості в балансі.

Аудиторські процедури при аудиті грошових коштів:

- перевірка наявності рахунків, відкритих суб'єктом господарювання в банках;
- перевірка порядку документального оформлення та відображення в обліку касових операцій з готівкою;
- перевірка правильності ведення обліку грошових документів та грошових коштів на рахунках у банках;
- перевірка документів з інвентаризації грошових коштів;
- перевірка правильності відображення інформації про грошові кошти в фінансовій звітності.

Аудит капіталу.

Завдання *аудиту* власного капіталу та забезпечення зобов'язань:

- визначення правильності формування та відображення в обліку власного капіталу та забезпечення зобов'язань;
- визначення правильності відображення власного капіталу та забезпечення зобов'язань у фінансовій звітності.

Джерела інформації при аудиті власного капіталу та забезпечення зобов'язань:

- установчі документи (установчий договір, статут, протоколи зборів засновників, учасників, акціонерів);
- внутрішні нормативні документи (наказ про облікову політику, положення про організацію та оплату праці, про функціонування окремих служб підприємства, у тому числі обліково-економічної та інших, про використання прибутку);

- документи з формування статутного капіталу (надходження коштів, матеріальних цінностей від засновників-учасників та інші первинні документи);

- бухгалтерські реєстри обліку власного капіталу, забезпечення зобов'язань, розрахунків з учасниками (журнали, відомості, оборотні відомості, головна книга);

- документи фінансової звітності.

Аудиторські процедури при аудиті власного капіталу та забезпечення зобов'язань:

- дослідження установчих документів, оцінка відповідності їх змісту законодавчим вимогам;

- оцінка відповідності організації обліку власного капіталу;

- перевірка правильності формування статутного, пайового та резервного капіталу відповідно до установчих документів та нормативних вимог;

- перевірка правильності формування та відображення в обліку додаткового, неоплаченого та вилученого капіталу;

- перевірка відповідності аналітичного, синтетичного обліку записам в головну книгу та оборотні відомості.

Аудит зобов'язань.

Завдання аудиту зобов'язань:

- визначення реальності існування довгострокових та поточних зобов'язань на визначену дату;

- визначення правильності документального оформлення зобов'язань;

- визначення правильності та достовірності відображення інформації про зобов'язання в бухгалтерському обліку і фінансовій звітності.

Джерела інформації при аудиті зобов'язань:

- наказ про облікову політику;

- кредитні договори з банками;

- розрахунки платежів;

- банківські виписки;

- векселі, облігації та документи про їх використання;

- договори оренди;

- документи оформлення відстрочених податкових та інших зобов'язань;

- реєстри аналітичного та синтетичного обліку, головна книга, документи фінансової звітності.

Аудиторські процедури при аудиті зобов'язань:

- перевірка наявності і відповідності законодавству договорів кредитування;
- перевірка правильності відображення в обліку довгострокових і короткострокових позик;
- перевірка відповідності інформації про позики в реєстрах аналітичного, синтетичного обліку, в головній книзі, оборотних відомостях і фінансовій звітності;
- перевірка правильності і достовірності обліку розрахунків з постачальниками та підрядчиками, відповідності аналітичного та синтетичного обліку записам у головній книзі, оборотних відомостях і фінансовій звітності;
- перевірка правильності і достовірності обліку розрахунків за податками, обов'язковими платежами, податкових зобов'язань та податкового кредиту;
- перевірка наявного складу персоналу підприємства, документів з обліку праці та її оплати, нарахування заробітної плати й додаткових виплат та правильності і достовірності її відображення в реєстрах аналітичного та синтетичного обліку;
- перевірка правильності і достовірності інформації про розрахунки з учасниками в реєстрах аналітичного та синтетичного обліку.

7.3. Оцінка фінансової звітності.

Однією з найважливіших аудиторських процедур є оцінювання фінансової звітності підприємства. При цьому аудитор керується Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні».

Якісні характеристики фінансової звітності

1. Зрозумілість та адекватність тлумачення
2. Достовірність
3. Зіставність
4. Доречність

При загальному огляді фінансової звітності аудитор використовує наступні прийоми:

1. Формальна перевірка звітних форм (перевірку правильності заповнення адресної частини, наявності всіх передбачених реквізитів та показників, відсутності помарок, підчищень);
2. Аналітична перевірка. Аудитор, вивчаючи звітність, повинен визначити ті ділянки звіту, де аудиторський ризик є найбільшим, тобто можливість шахрайства чи наявності помилок в обліку і звітності для даного клієнта є найвірогіднішими;
3. Перевірка по суті та рахункова перевірка показників звітності – включає перевірку порівняння і взаємозв'язку показників, відображених у різних формах фінансової звітності.

Мета аудиторської перевірки фінансової звітності – незалежна експертиза для встановлення реальності та достовірності її, своєчасності та єдності методичних звітних показників.



Питання для самотійного вивчення **[Джерело: 2, 3, 4, 12, 13, 15, 17]**

1. Яким якісним характеристикам повинна відповідати фінансова звітність та підтвердження яких з них належить до компетенції аудитора?

2. Чим повинні бути підтверджені дебіторська і кредиторська заборгованість у звітності?

3. За якими параметрами здійснюється економічний і фінансовий аналіз при перевірці фінансової звітності?

4. Як перевірити достовірність балансового прибутку (збитку), відображеного у Звіті про фінансові результати?



Тема 8. Аудиторський звіт та інші підсумкові документи

Програмна анотація

1. Поняття та склад аудиторської звітності.
2. Поняття про аудиторський звіт.
3. Види аудиторських звітів та їх зміст.

Нормативний матеріал до теми

- ◆ МСА 700 «Формулювання думки та складання звіту щодо фінансової звітності»
- ◆ МСА 705 «Модифікації думки у звіті незалежного аудитора»
- ◆ МСА 706 «Пояснювальні параграфи та параграфи з інших питань у звіті незалежного аудитора»
- ◆ МСА 710 «Порівняльна інформація – відповідні показники і порівняльна фінансова звітність»
- ◆ МСА 720 «Відповідальність аудитора щодо іншої інформації в документах, що містять фінансову звітність, яка підлягала аудиту»
- ◆ МСА 800 «Особливі положення – аудити фінансової звітності, складеної відповідно до концептуальних основ спеціального призначення»
- ◆ МСА 805 «Особливі положення щодо аудитів окремих фінансових звітів та окремих елементів, рахунків або статей фінансового звіту»
- ◆ МСА 810 «Завдання з надання звіту щодо узагальненої фінансової звітності»



Англо-український словник ключових термінів

- Auditor's opinion – аудиторська думка
 Unqualified opinion – безумовно позитивна думка
 Qualified opinion – умовно-позитивна думка
 Adverse opinion – негативна думка
 Disclaimer of opinion – відмова від надання думки
 Auditor's responsibility – відповідальність аудитора
 Consolidated financial statement – консолідована фінансова звітність

Теоретичний матеріал

8.1. Поняття та склад аудиторської звітності.

Широкий спектр аудиторських послуг, які надають аудитори (аудиторські фірми) суб'єктам господарської діяльності, зумовлює бути аудиторську звітність різною за назвою, змістом і структурою.

Аудиторська звітність – це будь-які офіційні документи за наслідками аудиту, що передаються клієнтові і містять інформацію про результати проведеної перевірки.

За результатами аудиторської перевірки фінансової звітності підприємств і організацій аудитори дають замовнику аудиторський звіт. Цей документ складається за стандартною формою а його зміст визначено МСА №700 «Формулювання думки та складання звіту щодо фінансової звітності».

Після завершення незалежними аудиторами (аудиторськими фірмами) супутніх аудиту послуг складаються аудиторські звіти спеціального призначення. Зміст і структура цих звітів визначається МСА №800 «Особливі положення – аудити фінансової звітності, складеної відповідно до концептуальних основ спеціального призначення». Види аудиторських висновків спеціального призначення визначаються характером аудиторських послуг (наприклад, тематична аудиторська перевірка, аудит дотримання договірних відносин та ін.).

Після закінчення аудиту аудитори, крім аудиторських висновків, подають (власникам, керівникам підприємства) Звіт аудитора перед замовником, складений за довільною формою.

Отже, аудиторська звітність є широким поняттям, вона містить не тільки аудиторський висновок, а й звітність аудитора перед замовником у вигляді акта аудиторської перевірки, довідки тощо.

8.2. Поняття про аудиторський звіт

Відповідно до ст. 1 ЗУ «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» **аудиторський звіт** – документ, підготовлений суб'єктом аудиторської діяльності за результатами аудиту фінансової звітності (консолідованої фінансової звітності) відповідно до міжнародних стандартів аудиту та вимог цього Закону.

За результатами виконаних аудиторських послуг аудитор складає підсумковий документ у вигляді аудиторського звіту, зміст

і структура аудиторського звіту буде залежати від виду і характеру наданих аудиторських послуг.

МСА № 700 «Формулювання думки та складання звіту щодо фінансової звітності». Метою цього міжнародного стандарту аудиту є встановлення положень і надання рекомендацій щодо форми і змісту аудиторського висновку, який надається в результаті аудиторської перевірки фінансових звітів суб'єкта господарювання, проведеної незалежним аудитором. Багато рекомендацій можна адаптувати для підготовки аудиторських висновків щодо іншої фінансової інформації, а не лише фінансових звітів.

Аудиторський звіт складається у довільній формі, але бажано дотримуватись одноманітності форми та змісту аудиторського звіту, що полегшує розуміння його користувачем і допомагає виявити незвичайні обставини (якщо вони є).

Аудиторський звіт складається у довільній формі, але обов'язково повинен містити наступні розділи:

- ☞ Заголовок (містить запис про те, що аудиторську перевірку проведено незалежним аудитором; відмічено назву фірми або прізвище аудитора, який здійснював аудит);
- ☞ Замовник (зазначається повна назва підприємства, яке перевіряється і час перевірки, а також кому ще призначається аудиторський звіт);
- ☞ Вступ (містить інформацію про склад фінансової звітності та дату підготовки звітності. У ньому зазначається, що відповідальність за правильність підготовки звітності покладено на керівництво підприємства, а за обґрунтованість аудиторського звіту, складеного за цією звітністю – на аудитора);
- ☞ Масштаб перевірки (цей розділ дає впевненість його користувачам у тому, що аудиторська перевірка здійснена відповідно до вимог українського законодавства та норм, які регулюють аудиторську практику і ведення бухгалтерського обліку, або відповідно до вимог міжнародних стандартів та практики. У розділі зазначається: перевірка була спланована і підготовлена з достатнім рівнем впевненості про те, що фінансова звітність не має суттєвих помилок);
- ☞ Висновок аудитора про перевірену фінансову звітність (аудитор повинен підготувати чіткий висновок про перевірену звітність, відповідність її в усіх суттєвих аспектах МСБО та принципам

обліку, що передбачені Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні»);

- Дата аудиторського звіту (дата проставляється в той самий день, коли керівництво підприємства підписує акт прийому-передачі аудиторського звіту);
- Підпис аудиторського звіту (підписує аудитор або директор аудиторської фірми);
- Адреса аудиторської фірми (вказується адреса аудитора чи аудиторської фірми).

8.3. Види аудиторських звітів та їх зміст

Аудиторський звіт про перевірену фінансову звітність суб'єктів господарювання за змістом висловлення думки поділяють на:

1. Безумовно-позитивний (видається лише тоді, коли аудитор впевнений у тому, що фінансові документи готувались правильно, на основі принципів обліку і контролю, що вони відповідають встановленим принципам, вимогам та інструкціям і за своїм змістом не заперечують відомим аудитору даним про одиницю, яка перевіряється, що в них відповідним чином розкриті всі питання, які стосуються фінансових документів).

Позитивний звіт надається клієнту тоді, 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 й 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 і не містить суттєвих відхилень;
- фінансова звітність складена належним чином за формою, затвердженою у встановленому порядку.

2. Модифікований

2.1. Умовно-позитивний з нефундаментальною незгодою;

2.2. Умовно-позитивний з нефундаментальною непевністю;

2.3. Негативний (наявність фундаментальної незгоди);

2.4. Відмова від надання аудиторського звіту (наявність фундаментальної невпевненості).

У всіх випадках, коли аудитор складає аудиторський звіт, який відрізняється від позитивного, він повинен дати опис усіх суттєвих причин його невпевненості й незгоди у пояснюючому параграфі аудиторського звіту.

Відмова від аудиторського звіту виникає у разі невпевненості чи обмеження масштабу перевірки, які настільки фундаментальні, що аудитор не може дійти висновку про фінансові документи в цілому. Аудитор обов'язково вказує, з яких причин звіт не може бути складений.

Основні причини фундаментальної невпевненості:

- Значні обмеження в обсязі аудиторської роботи у зв'язку з тим, що аудитор не може одержати всієї необхідної інформації й пояснення, виконати всі необхідні аудиторські процедури;
- Ситуаційні обставини, невпевненість у правильності висновків у конкретні ситуації.

Основні причини незгоди:

- неприйнятність системи обліку або порядку проведення облікових операцій;
- розходження в думках стосовно відповідності фактів або сум у фінансовій звітності даним обліку;
- незгода з повнотою і засобом відображення фактів в обліку та звітності;
- невідповідність чинному законодавству та встановленим нормам порядку оформлення або здійснення операцій.

Незалежні аудитори (аудиторські фірми) окрім перевірки фінансової звітності надають різні за характером і змістом аудиторські послуги. Супутні аудиту послуги відрізняються за об'єктами і методами дослідження від аудиторської перевірки фінансової звітності підприємства. Це суттєво впливає на зміст і структуру аудиторських звітів.

МСА №800 «Особливі положення – аудити фінансової звітності, складеної відповідно до концептуальних основ спеціального призначення» передбачає складання аудитором таких видів аудиторських звітів спеціального призначення:

1. Аудиторські звіти за результатами тематичного аудиту.
2. Аудиторський звіт про фінансову звітність підприємства, підготовлену відповідно до інших принципів обліку.

3. Аудиторський звіт про окремі частини фінансової звітності підприємства.

4. Аудиторський звіт за результатами перевірки дотримання договірних відносин.

5. Аудиторський звіт про узагальнену фінансову звітність підприємства.

Аудитор повинен зробити дослідження й оцінити висновки, отримані на підставі аудиторських доказів, які були зібрані під час перевірки як основа для формування аудиторського звіту спеціального призначення. В аудиторському звіті спеціального призначення аудиторі необхідно висловити своє чітке уявлення про фінансову звітність підприємства.

До аудиторського звіту щодо завдання з аудиту спеціального призначення, крім висновку щодо узагальнених фінансових звітів, слід включити перелічені далі основні елементи, викладені, як правило, за такою схемою: а) заголовок; б) адресат; в) вступний параграф: опис перевіреної фінансової інформації; положення про відповідальність управлінського персоналу суб'єкта господарювання та відповідальність аудитора; г) параграф, що описує обсяг, характер аудиторської перевірки: посилання на МСА, які застосовуються до аудиторських завдань спеціального призначення, або на відповідні національні стандарти чи практику; опис роботи, виконаної аудитором; г) параграф, що містить думку стосовно фінансової інформації; д) дата звіту; е) адреса аудитора; є) підпис аудитора.



Питання для самотійного вивчення

[Джерело: 1, 2, 5, 12, 13, 17, 20]

1. За яких обставин аудитор може відмовитись від видачі аудиторського звіту?

2. Якими стандартами регулюються питання контролю якості аудиторських послуг?

3. Яку відповідальність несе керівництво за систему контролю якості фірми?

4. Яка різниця між аудиторським звітом і звітом аудитора перед замовником? Які види відповідальності і перед ким несе аудитор?

5. Як розподіляється відповідальність між аудитором, замовником та третіми особами?



Тема 9. Підсумковий контроль

Програмна анотація

1. Контроль якості аудиторських послуг.
2. Події після дати балансу та їх вплив на результати аудиторського дослідження.

Нормативний матеріал до теми

- ◆ МСКЯ 1 «Контроль якості для фірм, що виконують аудити та огляди фінансової звітності, а також інші завдання впевненості і супутні послуги»
- ◆ Положення про Комітет з контролю за якістю аудиторських послуг (рішення Аудиторської палати України від 20.05.2010 р. № 215/9)
- ◆ ПНПКЯ 1 – Положення з національної практики контролю якості аудиторських послуг 1 «Організація аудиторськими фірмами та аудиторами системи контролю якості аудиторських послуг»
- ◆ МСА 220 «Контроль якості аудиту фінансової звітності»
- ◆ МСА 560 «Подальші події»



Англо-український словник ключових термінів

Quality control – контроль якості
 Post balance sheet events – події після дати балансу
 Further events – подальші події
 Monitoring – моніторинг

Теоретичний матеріал

9.1. Контроль якості аудиторських послуг.

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 АПУ. Для виконання своїх повноважень і дотримання інших норм Закону АПУ застосовує до всіх аудиторських фірм та аудиторів систему забезпечення якості аудиторських послуг.

Відповідно до п. 2.4 Концепції системи забезпечення якості аудиторських послуг в Україні (Рішення АПУ від 26.09.2013 р. № 279/7) система забезпечення якості аудиторських послуг має таку організаційну структуру:

1. Аудиторська палата України.
2. Комісія АПУ з контролю якості та професійної етики.
3. Комітет з контролю якості аудиторських послуг.
4. Уповноважені контролери.
5. Уповноважені з контролю якості організації.
6. Дисциплінарна комісія.

МСКЯ 1 «Контроль якості для фірм, що виконують аудити та огляди фінансової звітності, а також інші завдання з надання впевненості і супутні послуги» надає поняття **системи контролю якості**, яка повинна включати політики і процедури стосовно кожного з елементів (*Програма перевірки системи контролю якості суб'єкта аудиторської діяльності* – додаток 3 до Положення про зовнішні перевірки):

- людські ресурси (персонал фірми повинен мати достатні здібності, компетентність та відданість етичним принципам, які дають можливість виконувати аудиторські завдання);
- відповідальність керівництва за якість на фірмі (на всіх рівнях має існувати достатнє керівництво і нагляд за роботою, щоб забезпечити фірму впевненістю, що робота, яка виконується, відповідає стандартам якості);
- моніторинг (фірма має постійно розглядати та проводити оцінку системи контролю якості, а також періодично перевіряти окремі завершені завдання);
- вимоги етики (чесність, об'єктивність, професійна компетентність та належна ретельність, конфіденційність, професійна поведінка);
- прийняття завдання та продовження співпраці з клієнтом (фірма оцінює клієнта до його прийняття, враховує характер роботи, передбачений завданням, обставини, власну незалежність, можливість надавати клієнту послуги належним чином);
- виконання завдання (робота доручається персоналу, який має відповідний ступінь підготовки і досвід у відповідності до професійних стандартів).

Про якість аудиту також зазначено у **МСА 220 «Контроль якості аудиту фінансової звітності»**, у якому розглядається

конкретна відповідальність аудитора стосовно процедур із контролю якості аудиту фінансової звітності.

За роки впровадження та розвитку аудиту в Україні все гостріше поставало питання контролю якості аудиту та аудиторської діяльності в цілому. Тому з 01.10.2006 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 ФОП-аудиторами, систем контролю якості аудиторських послуг та надання рекомендацій щодо ефективного впровадження таких систем контролю якості в практику аудиторської діяльності.

Аудиторській фірмі слід запровадити політику і процедури контролю якості, що забезпечать виконання всіх аудиторських завдань відповідно до Міжнародних стандартів аудиту або відповідно до професійних стандартів та національних регуляторних і законодавчих вимог. Політика і процедури, прийняті окремими аудиторськими фірмами, будуть різними, але будь-яка система складається з певного **середовища контролю**:

- підхід управлінського персоналу фірми до питань контролю;
- формалізована організаційна структура фірми;
- внутрішня система комунікацій між співробітниками;
- внутрішня культура на фірмі;
- внутрішньофірмові професійні стандарти;
- положення про структурні підрозділи;
- посадові інструкції;
- політика та методи керівництва на фірмі;
- кадрова політика;
- компетентність персоналу, що здійснює контроль;
- система заохочення підвищення якості.

Аудиторська палата України не встановлює конкретного переліку спеціальних процедур контролю якості для аудиторських фірм, але в своїх навчально-методичних матеріалах щодо застосування МСА надає характеристику системи внутрішньофірмового контролю якості, на яку впливає: розмір

аудиторської фірми, операційні характеристики фірми, розмір та специфіка клієнтів аудиторської фірми, види виконуваних завдань, чи входить вона до групи аудиторських компаній, або чи є вона членом мережі аудиторських фірм.

Підвищення внутрішньої культури на аудиторській фірмі вимагають від керівника прийняти на себе всю відповідальність за систему контролю якості. З цією метою керівник має заохочувати і стимулювати розвиток внутрішньої культури на фірмі, проводячи семінари, офіційні чи неофіційні співбесіди, пояснювати, надсилати інформаційні листи. Всі ці заходи необхідно викласти у внутрішніх документах фірми, навчальних матеріалах і включити їх до процедур атестації персоналу.

Керівник аудиторської фірми несе відповідальність за систему контролю якості в межах своїх повноважень. Одночасно, залежно від розміру та операційних характеристик фірми, керівник фірми може:

- доручити організацію та здійснення контролю якості одному з аудиторів як доповнення до його посадових повноважень;
- визначити особу, відповідальну за систему якості фірми;
- створити підрозділ контролю якості;
- прийняти виконання повноважень контролю якості повністю на себе.

Аудиторська фірма та її персонал, а при потребі - інші особи, що виконують аудиторські завдання, підпадають, поряд з відповідними етичними вимогами, під вимоги незалежності (включно з експертами, яких наймає фірма).

Раз на півроку фірма повинна отримати письмове підтвердження дотримання своєї політики і процедур стосовно незалежності від усього персоналу.

Аудиторській фірмі треба оцінювати потенційних клієнтів і постійно переглядати оцінку наявних клієнтів. Вирішуючи питання про прийняття чи збереження клієнта, треба враховувати незалежність фірми і можливість незалежного обслуговування клієнта, а також порядність управлінського персоналу клієнта. Для досягнення якісного виконання аудиторського завдання керівництву фірми необхідно мати впевненість, що весь персонал фірми, який входить до призначеної групи із завдання, має необхідні навички, що дають йому змогу працювати з достатньою компетентністю; робота розподілена між персоналом на підставі рівня тех-

нічної підготовки й досвідченості, необхідних у конкретному випадку. Весь персонал аудиторської фірми ознайомлюється з політикою та процедурами контролю якості, щоб мати обґрунтовану впевненість у тому, що політика і процедури є зрозумілими й застосовуються на практиці.

Нагляд тісно пов'язаний з керівництвом і з перевіркою. Він може містити елемент як того, так і іншого. Під час аудиторської перевірки персонал, що має обов'язки з нагляду, виконує такі функції:

- стежити за ходом аудиторської перевірки, щоб визначити: чи мають асистенти навички і компетентність, необхідні для виконання поставлених перед ними завдань; чи розуміють вказівки до аудиторської перевірки; чи виконується робота відповідно до загального плану і програми аудиту;
- отримувати інформацію та розв'язувати важливі питання обліку й аудиту, що виникають під час аудиторської перевірки, оцінюючи їх важливість і змінюючи, за потреби, загальний план і програму аудиту;
- розв'язувати всі суперечності у професійних судженнях між членами персоналу.

9.2. Події після дати балансу та їх вплив на результати аудиторського дослідження.

Відповідно до МСА 560 «Подальші події» **подальші події** – події, що відбуваються між датою фінансової звітності та датою аудиторського висновку, і факти, які стають відомими аудитору після дати аудиторського висновку.

Події після дати балансу стосуються відображення у фінансових звітах сприятливих і несприятливих подій, що відбуваються між датою фінансових звітів та датою затвердження фінансових звітів до публікації.

Такі події можуть бути двох типів ті, що:

- надають додаткові докази щодо умов, які існували на дату фінансових звітів;
- вказують на умови, які виникли після дати фінансових звітів.

Аудитор повинен розглянути вплив подальших подій на фінансові звіти та аудиторський висновок. В МСА 560 «Подальші події» надані рекомендації про обов'язки аудитора щодо подальших подій. За цим МСА термін «подальші події»

використовується як для визначення подій, що відбуваються між датою фінансових звітів та датою аудиторського висновку, так і для визначення фактів, виявлених після дати аудиторського висновку.

Аудиторів необхідно проаналізувати і оцінити подальші події за наступними напрямками:

- від дати фінансової звітності до дати аудиторського висновку;
- від дати аудиторського висновку до дати опублікування фінансових звітів;
- після опублікування фінансових звітів.

Подальші події можуть надати інформацію про ситуації на дату фінансових звітів, що можуть потребувати коригувань, або про ситуації, що виникли після дати складання фінансової звітності, які можуть потребувати розкриття.

За наслідками подій, що потребують коригування, підприємство зобов'язане внести зміни до окремих статей балансу чи інших звітних форм. Події, що потребують розкриття, не повинні бути відображені в основних формах річної фінансової звітності. З метою забезпечення користувачів звітності повною і достовірною інформацією, як правило, ці події мають бути розкриті в Примітках до річної фінансової звітності.

До подій, які відбулися після дати складання фінансових звітів і, огляд яких повинен виконати аудитор, зокрема, відносяться:

- істотні зміни в діяльності або фінансовому становищі;
- додаткова інформація відносно статей, відображених в обліку на основі попередньої або неповної інформації;
- здійснення будь-яких бухгалтерських коригувань;
- будь-які події, які поставлять під сумнів відповідність облікової політики, використаної щодо складених фінансових звітів;
- істотні дії, прийняті радою директорів;
- плани або наміри, які можуть вплинути на балансову вартість або класифікацію активів або зобов'язань у фінансових звітах;
- зміни в стані правових питань, або істотні нові правові питання;
- початок або зміна в стані перевірки, розпочатої органами державного контролю і регулювання;
- нове законодавство або постанова уряду, що впливає на діяльність підприємства;
- випуск нових акцій або облігацій, реорганізація чи ліквідація підприємства;

- відчуження активів державою або знищення (пожежі, повені, стихійні лиха).

Аудитор зобов'язаний одержати достатню впевненість у відношенні всіх істотних подій до дати складання аудиторського висновку. Він повинен переконатися в тому, що подальші події прийняті до уваги або розкриті у фінансових звітах. В протилежному випадку, аудитор розглядає питання про модифікацію аудиторського висновку.

Основними аудиторськими процедурами, призначеними для визначення подальших подій можуть бути:

- огляд процедур і процесів, які проводить керівництво;
- ознайомлення з протоколами зборів акціонерів, засідань Ради директорів і інших виконавчих органів, проведених після дати фінансових звітів;
- запити щодо проблем, які обговорені на зборах, протоколи, які ще не готові;
- ознайомлення з оперативними звітами керівництва й персоналу;
- огляд бухгалтерських записів і облікових регістрів після дати фінансових звітів;
- запити юристам щодо судових справ та позовів;
- спілкування з внутрішнім аудитором.

Активний пошук свідоцтв щодо подій, які відбуваються після дати аудиторського висновку, але до дати опублікування фінансових звітів, не є обов'язком аудитора, але аудитор не повинен нехтувати будь-якою інформацією, про яку він довідався до дати затвердження звіту.



Питання для самостійного вивчення [Джерело: 2, 7, 12, 15, 17, 20]

1. Основні положення МСКЯ 1.
2. В чому сутність внутрішньофірмового контролю за наданням аудиторських послуг?
3. Яку відповідальність може бути покладено на аудитора у випадку неякісного надання аудиторських послуг?
4. Складові Положення про Комітет з контролю за якістю аудиторських послуг
5. Функції Комітету з контролю за якістю аудиторських послуг
6. Планування зовнішніх перевірок системи контролю якості



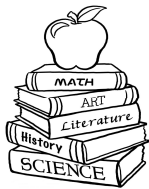
Тема 10. Реалізація матеріалів аудиту

Програмна анотація

1. Аналіз та оцінка матеріалів аудиту.
2. Форми реалізації матеріалів.
3. Контроль виконання рекомендацій і пропозицій аудитора.

Нормативний матеріал до теми:

- ◆ МСА 260 «Повідомлення інформації тим, кого наділено найвищими повноваженнями»
- ◆ МСА 570 «Безперервність діяльності»



Англо-український словник ключових термінів

Analysis – аналіз
 Rating – оцінка
 Drawback – недолік
 Recommendations – рекомендації
 Draft order – проект наказу

Теоретичний матеріал

10.1. Аналіз та оцінка матеріалів аудиту.

Завершальна стадія аудиту включає узагальнення і реалізацію результатів аудиту. На цій стадії аудиту згруповують виявлені недоліки, складають накопичувальні відомості порушень, аналітичні таблиці, розрахунки, графіки, узагальнити та відобразити результати перевірки в аудиторському висновку.

Аналіз та оцінка результатів аудиту служить головним засобом визначення того, чи є фактичні дані, перевірені аудитором, підтвердженням, що фінансові звіти представлені за всіма суттєвими аспектами і відповідно до загальноприйнятих принципів бухгалтерського фінансового обліку та фінансової звітності. Аудитор повинен бути впевненим, що пункти підсумкового документа не спричинять суттєвого перекручення фінансової звітності. Виявлені неправильні дані можуть вплинути на аудиторську оцінку результатів перевірки. Проте аудитор повинен врахувати ту обставину, чи є повідомлення неправильних відомостей результатом помилок або зловживань. Оскільки останні

є навмисними, їх значення виходить за межі грошового ефекту і аудитор повинен враховувати це під час оцінювання результатів перевірки.

Для узагальнення результатів аудиту необхідно їх систематизувати і згрупувати за однорідними ознаками. Для цього складають часткові акти перевірок, однорідні факти порушень відображають у накопичуваних відомостях, аналітичних таблицях, розрахунках, схемах.

Замовники зацікавлені у виявленні недоліків у фінансово-господарській діяльності, усуненні та попередженні їх. Однак, коли аудитор невпевнений у спроможності підприємства продовжувати своє функціонування, він повинен зазначити це в аудиторському звіті, вказати сутність змін у фінансовій звітності, які б могли бути здійснені. Якщо невпевненість досить значна, то аудитор повинен відмовитися від викладення своєї думки або скласти звіт на підставі незгоди.

Звіти аудитора мають бути короткими, обґрунтованими, чіткими і зрозумілими. Адміністрація підприємства-замовника має дати аудитору відповідь стосовно всіх зазначених у звіті недоліків і заходів щодо їх усунення. При цьому звіти можуть бути використані для складання аудиторських висновків за результатами здійсненої перевірки фінансово-господарської діяльності.

Метою **МСА 570 «Безперервність діяльності»** є встановлення положень і надання рекомендацій щодо обов'язків аудитора при аудиторській перевірці фінансових звітів стосовно застосування при підготовці фінансових звітів припущення про безперервність діяльності підприємства, зокрема стосовно розгляду оцінки управлінського персоналу здатності суб'єкта господарювання продовжувати безперервну діяльність.

Аудитор не несе відповідальності за виконання процедур перевірки або складення запиту стосовно фінансової звітності після дати підписання висновку. Але коли після дати підписання висновку і до офіційного оприлюднення фінансової звітності аудитору стає відомо про факт, який може суттєво вплинути на фінансову звітність клієнта, він повинен визначити для себе, чи треба внести поправку у фінансову звітність і аудиторський висновок, а також обговорити це питання з керівництвом клієнта і діяти відповідно до ситуації, що склалася. Після проведення необхідних процедур і отримання необхідної інформації, аудитор

складає висновок про ймовірність постійної діяльності підприємства і зміст висновку не змінюється.

10.2. Форми реалізації матеріалів.

У ринкових умовах значно розширюється коло користувачів облікової, контрольної, аналітичної інформації. **Користувачі результатів аудиту** - це юридичні чи фізичні особи, зацікавлені в достовірності інформації, що підлягала аудиту. Адже саме користувачі будуть в подальшому приймати відповідні рішення, ґрунтуючись на матеріалах аудиту, вважаючи звітну інформацію за достовірну.

Так, підприємства найбільше цікавить оцінка ефективності господарських операцій; власників і акціонерів – прибутковість вкладених ними капіталів і рівень ризику їх можливої втрати; кредиторів – можливість своєчасного погашення заборгованості; інвесторів – наскільки ефективно працюють вкладені ними господарські засоби; державні органи – як суб'єкти підприємницької діяльності виконують свої зобов'язання перед державою.

Відповідно до Закону України «Про аудиторську діяльність», користувачі інформації мають право виступати замовниками на проведення аудиту та виконання інших аудиторських послуг, установлювати обсяги та напрями аудиту в межах повноважень, визначених законодавством, установчими документами або відповідними договорами.

Аудитор може повідомляти інформацію управлінському персоналу усно або письмово. На це впливають наступні фактори:

- розмір, операційна структура, організаційно-правова форма, процес повідомлення інформації підприємства;
- характер, чутливість і важливість інформації з питань аудиту, яка має значення для управління;
- домовленість щодо зустрічей або звітування про інформацію з питань аудиту, яка має значення для управління;
- обсяг постійних контактів та контакти, які підтримує аудитор з управлінським персоналом.

Після закінчення аудиторської перевірки керівництво підприємства також повинно вчинити ряд дій для реалізації матеріалів аудиту. До них, зокрема, відноситься:

- складання «Проекту рішення за матеріалами аудиту»;

- розгляд його на Загальних зборах акціонерів;
- складання довідок, необхідних для пояснення окремих питань користувачам аудиторського висновку;
- передача матеріалів аудиту: висновок, звіт – замовнику; висновок – зацікавленим користувачам; публікація у періодичній пресі.



Рисунок 1 – Форми реалізації матеріалів аудиту

Юридичному відділу повинні бути передані акт перевірки з доданими до нього засвідченими копіями документів, що підтверджують завдані збитки; пояснення посадових осіб, на яких покладена відповідальність за завдані збитки; додаткові дати, які підтверджують правильність записів у матеріалах перевірки і обсяг завданих збитків; розрахунок матеріальної шкоди – за підписом керівника підприємства і головного бухгалтера; трудовий договір (контракт) із посадовими особами, які допустили правопорушення, і

наказ про прийняття їх на роботу. Розмір завданих матеріальних збитків визначається за ринковими цінами.

10.3. Контроль виконання рекомендацій і пропозицій аудитора.

У процесі здійснення аудиторської перевірки аудитор надає замовнику вказівки, рекомендації та пропозиції з виправлення, доповідні записки або звіти залежно від виду роботи, проект наказу (рішення). У підсумковій частині проекту наказу, матеріали викладаються в такій послідовності:

- коротко перераховуються показники фінансово-господарської діяльності та проведені заходи щодо покращання роботи підрозділу, що перевіряється;
- зазначаються недоліки в роботі перевіреного підрозділу внаслідок невжиття певних заходів;
- перераховується, які законодавчі акти порушені, які допущені нестачі, розкрадання, втрати від безгосподарності;
- перераховуються факти порушень, виявлені перевітками та зазначені в документах з перевірки.

У розпорядчій частині проекту наказу необхідно оцінити діяльність підрозділу та його керівництва; викласти пропозиції стосовно відповідальності посадових осіб за допущені недоліки, порушення та негативні вчинки; пропозиції, спрямовані на усунення виявлених недоліків і покращання діяльності підрозділу.

Контроль за виконанням наказу здійснюється шляхом розгляду звітів керівника перевіреного підрозділу про виконання вказівок керівника підприємства, аналізу даних звітності та документальної перевірки роботи підрозділу.

Після проведення необхідних процедур і отримання всієї необхідної інформації, аналізу ефекту від здійснення всіх запланованих керівництвом планів і дослідження інших негативних факторів, аудитор складає висновок про ймовірність постійної діяльності підприємства.

Аудиторський висновок допомагає користувачам скласти власне уявлення про достовірність фінансової звітності підприємства. Проте аудиторський висновок не може сприйматися користувачами як повна й абсолютна гарантія життєдіяльності підприємства.

Трудовим законодавством встановлені такі правові форми відповідальності: цивільна, адміністративна та кримінальна. Особам, винним у завданні збитків, повинно бути запропоновано відшкодувати їх. У разі відмови, відшкодування здійснюється у судовому порядку шляхом подання цивільного позову. У заяві, яка направляється до правоохоронних органів, потрібно вказати: у чому конкретно полягає правопорушення; на яку суму завдано збитків; обставини, час і місце здійснення правопорушення.

При порушеннях і зловживаннях слід вживати заходів щодо збереження окремих документів. Для цього їх вилучають як у процесі перевірки, так по закінченню. Вилучення документів здійснюється у відповідності з нормативними документами, у першу чергу вилучаються документи, які мають ознаки підчисток, виправлення шифру і тексту, і ті, які містять неправильні, підроблені речення.

Вживаються також заходи щодо відшкодування матеріальних збитків, заподіяних підприємству. Ця робота повинна починатися одразу ж після виявлення. Для відшкодування матеріальних збитків необхідно впевнитися: чи є документи, які підтверджують наявність прямої дійсної шкоди, вину працівника; чи дотримано встановлений законом порядок і строки залучення працівника до матеріальної відповідальності, чи правильно обрано вид відповідальності. Відшкодування матеріальних збитків здійснюється також по всіх сплачених підприємством штрафам, неустойках, інших санкціях. При цьому адміністрація повинна притягнути до майнової відповідальності у відповідності з законодавством конкретних винних осіб.

Підвищенню ефективності перевірок сприяє обговорення засновниками, керівниками та відповідальними працівниками підприємства. Для обліку та контролю за виконанням рішень щодо аудиторських перевірок аудиторська служба або аудитор ведуть *Книгу обліку аудиторських перевірок і вжитих щодо них заходів*. У книзі ведуться такі графи: дата і номер наказу на проведення перевірки; найменування підрозділу, в якому проведена перевірка; термін проведення перевірки; дата звітного документа про перевірку; дата і номер наказу за результатами перевірки; дата фактичного надання звіту про виконання наказу; сума матеріальної шкоди; сума відшкодованих збитків, матеріальних цінностей і цінних паперів; сума відшкодованих збитків винними особами

добровільно; сума додатково нарахованих і внесених платежів до бюджету.

Підвищенню ефективності перевірок сприяє обговорення засновниками, керівниками та відповідальними працівниками підприємства рекомендацій і пропозицій аудитора.



Питання для самостійного вивчення ***[Джерело: 1, 4, 5, 7, 12, 14, 15, 17]***

1. Оформлення результатів надання аудиторських послуг
2. Необхідність вжиття заходів за результатами аудиту та їх роль у подальшій співпраці з аудитором.



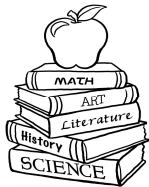
Тема 11. Аудиторські послуги, їх об'єкти і види

Програмна анотація

1. Поняття аудиторських послуг та їх види
2. Послуги у сфері аудиту
3. Інші послуги
4. Організаційне та методичне забезпечення аудиту
5. Організація праці в аудиторській фірмі

Нормативний матеріал до теми

◆ Про затвердження Переліку послуг, які можуть надавати аудитори (аудиторські фірми) (*рішення Аудиторської палати України від 27.09.2007 р. № 182/5*)



Англо-український словник ключових термінів

Accounting and review service – послуги з обліку і перевірки

Agreed-upon procedures tasks – завдання з виконання погоджених процедур

Review engagement – завдання з огляду

Compilation engagement – завдання з підготовки інформації

Advisory service – консультаційні послуги

Теоретичний матеріал

11.1. Поняття аудиторських послуг та їх види.

Аудиторська діяльність – підприємницька діяльність, яка включає в себе організаційне і методичне забезпечення аудиту, практичне виконання аудиторських перевірок (аудит) та надання інших аудиторських послуг.

1. У сфері аудиту основним видом послуг аудиторських фірм є аудит фінансової звітності підприємств, що здійснюється з метою визначення правильності її складання відповідно до встановлених правил ведення бухгалтерського обліку, її достовірності, повноти і відповідності чинному законодавству та встановленим вимогам. Проте в аудиторській діяльності існує тенденція до збільшення в загальному обсязі виконаних робіт питомої ваги інших аудиторсь-

ких послуг, зокрема консультування у сфері управління й оподаткування.

2. У сфері обліку аудиторські фірми пропонують такі послуги, як постановка і постійне ведення бухгалтерського обліку, складання звітності та її трансформувannya згідно з міжнародними стандартами, відновлення бухгалтерського обліку і впровадження його прогресивних форм, удосконалення облікової системи.

Для ведення обліку аудиторська фірма розробляє для замовника облікову політику, формує робочий план рахунків бухгалтерського обліку, перелік субрахунків, склад аналітичних рахунків і реєстрів, рекомендує форму обліку. Співробітник аудиторської фірми може працювати безпосередньо у замовника, який зобов'язується створити необхідні умови для організації робочого місця.

Удосконалення облікової системи здійснюється через впровадження прогресивних (автоматизованих) форм обліку, коригування облікової політики. Автоматизація бухгалтерського обліку – один з перспективних напрямів діяльності аудиторських фірм, що передбачає вибір пакету прикладних програм на ринку програмних засобів; його адаптацію з урахуванням специфіки діяльності замовника, розробку оригінальних прикладних програм автоматизації обліку і їх впровадження.

3. Важливою сферою діяльності аудиторів є здійснення аналізу фінансово-господарської діяльності підприємств з метою прогнозування ефективності їх розвитку, прийняття оперативних управлінських рішень і розробки різних рекомендацій, програм. Обсяг аналітичних робіт визначається завданням замовника. Попит на послуги аудиторів у сфері аналізу постійно зростає.

4. Діяльність перших аудиторських фірм в Україні полягала у **наданні консультацій** з питань бухгалтерського обліку, оподаткування, господарського законодавства. Аудиторські фірми можуть навчати бухгалтерський персонал. Інші види цих послуг – навчання бухгалтерського обліку на ПЕОМ, підготовка спеціалістів до складання іспитів для отримання аудиторського сертифіката.

5. Експертну оцінку вартості об'єктів аудитори виконують за спеціальними угодами з державними органами. Різновидом експертної діяльності аудиторських фірм є експертиза інвестиційних проектів. Аудитори також здійснюють експертизи виконання фінансово-правових аспектів укладених господарських угод, дають експертну оцінку перспективної інформації бізнес-

планів, а в окремих випадках оцінюють ефективність облікової політики підприємства, форми бухгалтерського обліку, системи внутрішнього контролю.

Послуги, які надаються аудиторами (аудиторськими фірмами), поділяються на:

1. Послуги у сфері аудиту.
 - 1.1. Завдання з надання впевненості
 - 1.2. Супутні послуги, визначені Міжнародними стандартами супутніх послуг
2. Інші послуги, пов'язані з професійною діяльністю, визначені Законом України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність».
3. Організаційне та методичне забезпечення аудиту.

11.2. Послуги у сфері аудиту

Перелік послуг, які можуть надавати аудитори (аудиторські фірми), визначається Аудиторською палатою України відповідно до стандартів аудиту.

1.1. До завдань з надання впевненості належать:

- 1.1.1. Аудит історичної фінансової інформації, зокрема фінансової звітності.
- 1.1.2. Огляд історичної фінансової інформації, зокрема фінансової звітності.
- 1.1.3. Завдання з надання впевненості, що не є аудитом чи оглядом історичної фінансової інформації:
 - а. оцінка (перевірка) ефективності (відповідності) системи внутрішнього контролю (аудиту);
 - б. оцінка (перевірка) ефективності (відповідності) використання виробничих потужностей;
 - в. оцінка (перевірка) ефективності (відповідності) функціонування системи управління;
 - г. оцінка (перевірка) ефективності (відповідності) системи матеріального стимулювання та оплати праці персоналу;
 - д. оцінка (перевірка) ефективності (відповідності) систем управління персоналом;
 - е. оцінка (перевірка) ефективності (відповідності) інформаційних систем (технологій);

- ж. оцінка (перевірка) ефективності систем інформаційної безпеки діяльності підприємств;
- з. оцінка (перевірка) ефективності (відповідності) систем корпоративного управління;
- и. оцінка відповідності діяльності підприємства вимогам законодавства (податкового, митного, господарського та ін.);
- к. оцінка (перевірка) відповідності управлінських рішень або окремих господарських операцій вимогам законодавства;
- л. економічні експертизи (у тому числі судова за наявності відповідної атестації судового експерта);
- м. оцінка вартості активів (у тому числі незалежна за наявності кваліфікаційного свідоцтва оцінювача);
- н. оцінка (тестування) надійності системи бухгалтерського обліку;
- о. оцінка (тестування) відповідності рівня професійних знань персоналу, задіяного у фінансово-господарській діяльності;
- п. здійснення на замовлення розрахунків (економічний, фінансовий, стратегічний та інші види аналізу) для оцінки стану та результатів господарської діяльності;
- р. перевірка прогностичної фінансової інформації;
- с. інші завдання, які виконуються як завдання з надання впевненості.

1.2. Супутні послуги охоплюють погоджені процедури стосовно фінансової інформації та завдання з підготовки фінансової інформації.

1.2. Супутні послуги, визначені Міжнародними стандартами супутніх послуг

- 1.2.1. Завдання з виконання погоджених процедур стосовно фінансової інформації.
- 1.2.2. Завдання з підготовки фінансової інформації.

11.3. Інші послуги

Інші послуги аудиторських фірм класифікують:

- 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:

- а. обрання облікової політики;
- б. встановлення та дотримання методології бухгалтерського обліку;
- в. організація бухгалтерського обліку;
- г. консолідація фінансової звітності;
- д. трансформація звітності за іншою, ніж застосовувана, концептуальною основою;
- е. 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:

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

- б. 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;

- в. 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;

- г. управління грошовими потоками, інвестиційної політики.

2.10. 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).

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

3.11. Представництво інтересів замовника з питань обліку, аудиту, оподаткування в державних органах, організаціях або в суді.

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

11.4. Організаційне та методичне забезпечення аудиту

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

3.2. Проведення професійних тренінгів для практикуючих аудиторів.

3.3. Здійснення заходів з контролю якості аудиторських послуг.

11.5. Організація праці в аудиторській фірмі

Організація праці аудитора в загальному розумінні – це комплекс заходів, які повинні забезпечити ефективне використання робочої сили, зокрема: розстановку фахівців у процесі господарської діяльності виробництва; розподіл і кооперацію роботи; нормування і стимулювання праці; організацію робочих місць та їх обслуговування; створення нормальних умов для роботи і контроль якості роботи аудиторів.

Організація роботи аудитора включає такі етапи:

- розподіл і планування;
- нормування і стимулювання;
- організаційне, технічне, інформаційне обслуговування аудиторського процесу;
- контроль якості й облік праці аудитора;
- скорочення затрат праці на проведення аудиту;
- підготовка кадрів аудиторів.

Необхідно розробити організаційні заходи для дослідження й опрацювання інформації з метою впливу на позитивні результати

підприємницької діяльності, а для цього важливо передбачити спеціалізацію і кооперування, пропорційність, раціональність, тобто правильно організувати інформаційні потоки між учасниками аудиторського процесу.

Робота аудитора також залежить від вибраних методичних варіантів проведення аудиту. Можна виділити три такі варіанти:

- паралельний (аудитори перевіряють окремі об'єкти й аудиторський висновок формується за цими об'єктами);
- послідовний (один або кілька аудиторів виконують весь комплекс робіт з аудиторської перевірки підприємства. Аудитор працює з клієнтом індивідуально, знає його негативні і позитивні сторони і може більш кваліфіковано надавати аудиторські і консультативні послуги підприємству, проте недоліком цього варіанта аудиту є те, що він найбільш тривалий);
- паралельно-послідовний (аудиторський висновок узагальнюється за окремими об'єктами керівником аудиторів).

Паралельний і паралельно-послідовний методи проведення аудиту ведуть до спеціалізації аудиторів по окремих об'єктах і до високої якості аудиту та скорочення терміну його проведення. До недоліків слід віднести те, що результати перевірки окремих об'єктів не завжди бездоганно відбивають справжню картину фінансового стану підприємства.

Розподіл праці аудиторів, обсяги аудиторських послуг значною мірою залежать від наявності і рівня внутрішнього аудиту на підприємстві. Високий рівень внутрішнього аудиту дає можливість скоротити термін проведення розрахункових робіт і зосередити увагу на перспективних питаннях. Організація праці аудиторів повинна передбачити створення оптимальних умов для їх роботи і використання сучасної обчислювальної техніки. Це дасть можливість скоротити затрати праці на проведення аудиту, сприятиме впровадженню передових форм розподілу і кооперування праці, вивченню передового досвіду інших аудиторів. Нормування і матеріальне стимулювання праці аудиторських працівників є важливими елементами наукової організації праці. Використання робочого часу, впровадження зразкового обслуговування робочих місць, навчання їх передовим прийомам і методам праці обов'язково супроводжується встановленням відповідних прогресивних норм праці.

Узагальнюючою мірою аудиторського процесу є робочий час – це термін, протягом якого аудитор зобов'язаний виконати роботу.

Робоче місце аудитора – це закріплена за ним відповідна площа (стіл, освітлення, оснащення необхідним устаткуванням, обчислювальною технікою, комп'ютером), що підвищує продуктивність його праці та знижує затрати.



Питання для самостійного вивчення ***[Джерело: 1, 3, 5, 7, 12, 14, 17]***

1. Як надаються консультаційні послуги аудиторських фірм?
2. Яких принципів дотримуються аудитори при наданні аудиторських послуг?
3. Які загальні професійні вимоги застосовуються до супутніх послуг?
4. Які заходи контролю якості застосовуються до супутніх послуг?
5. Що є «іншими аудиторськими послугами»?



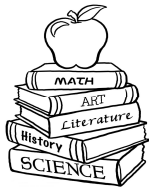
Тема 12. Внутрішній аудит: його сутність, методичні прийоми

Програмна анотація

- 12.1. Сутність внутрішнього аудиту, його функції та завдання
- 12.2. Методичні прийоми внутрішнього аудиту
- 12.3. Реалізація матеріалів внутрішнього аудиту

Нормативний матеріал до теми

- ◆ МСА 610 «Використання роботи внутрішніх аудиторів»
- ◆ Положення про організацію внутрішнього аудиту в банках України / Постанова НБУ № 311 від 10.05.2016 р.



Англо-український словник ключових термінів

Internal auditing – внутрішній аудит
 Internal auditor – внутрішній аудитор
 Internal audit department – відділ внутрішнього аудиту
 Fraud – шахрайство
 Error - помилка
 Confidentiality – конфіденційність
 Material damage – матеріальна шкода
 Material responsibility – матеріальна відповідальність

Теоретичний матеріал

12.1. Сутність внутрішнього аудиту, його функції та завдання

Внутрішній аудит – це діяльність внутрішніх аудиторів, що здійснюється в інтересах господарюючого суб'єкта і включає перевірку та оцінку стану роботи підприємства та його структурних підрозділів працівниками, що входять до штатного складу підприємства (Ф.Ф. Бутинець).

Головна мета внутрішнього аудиту – надання допомоги персоналу підприємства виконувати його обов'язки, забезпечення необхідними даними керівництва, здійснення контролю за дотриманням обраної політики та якістю менеджменту.

Залежно від специфіки підприємства внутрішній аудит може бути представлений однією особою або цілою службою (відділом внутрішнього аудиту). Служба внутрішнього аудиту є самостійним

структурним підрозділом і підпорядковується безпосередньо керівникові. Внутрішні аудитори не зобов'язані мати сертифікат. Керівник служби внутрішнього аудиту призначається і звільняється з посади керівником підприємства. Важливою складовою організації служби внутрішнього аудиту на підприємстві є розробка та затвердження Положення про відділ внутрішнього аудиту, яке визначає особливе місце внутрішнього аудиту в системі управління підприємством, його цілі й завдання, відповідальність і взаємовідносини з іншими функціональними службами підприємства.

Положення про службу внутрішнього аудиту має містити такі розділи:

1. Завдання і функції служби внутрішнього аудиту.
2. Статус і роль служби внутрішнього аудиту.
3. Права й обов'язки керівника та інших працівників служби внутрішнього аудиту.
4. Вимоги до професійної підготовки і професійного досвіду керівника та інших працівників служби внутрішнього аудиту.
5. Обсяги й напрями роботи внутрішніх аудиторів.
6. Обов'язки внутрішніх аудиторів із звітування.

Положенням про службу внутрішнього аудиту визначені такі її **повноваження**:

- мати необмежений доступ до всіх бухгалтерських документів, активів і структурних підрозділів;
- отримувати усно або письмово від керівників підрозділу, який перевіряється, необхідні пояснення, документи, а також інші матеріали, пов'язані з внутрішнім забезпеченням діяльності цього підрозділу;
- звертатися до будь-якого з працівників із запитаннями та отримувати письмові чи усні пояснення, якщо це необхідно для ефективного виконання покладених на службу внутрішнього аудиту обов'язків;
- визначати відповідність дій і операцій, що здійснюються працівниками підприємства, вимогам чинного законодавства України, нормативним актам і рішенням керівних органів, які визначають її політику й стратегію, процедуру прийняття і виконання рішень, організацію обліку й звітності;

- перевіряти розрахунково-касові документи, контракти, фінансову і статистичну звітність, іншу документацію, а при необхідності - наявність готівки та інших цінностей;
- при виявленні грубих порушень чинного законодавства, випадків розкрадань, допущених працівниками підприємства, давати рекомендації наглядовому й виконавчому органу з прийняття відповідних рішень щодо цих працівників;
- мати можливість безпосереднього й невідкладного спілкування керівника служби внутрішнього аудиту з членами наглядового органу;
- проводити операційний (управлінський) аудит з метою виявлення можливостей підвищення продуктивності праці та усунення факторів неефективності;
- інші повноваження відповідно до покладених на службу внутрішнього аудиту завдань.

У своїй практичній роботі внутрішня служба керується чинним законодавством України, положеннями, інструкціями, наказами Міністерства фінансів України, Державної податкової адміністрації України, статутом підприємства, наказами, розпорядженнями керівника підприємств та Положенням про організацію внутрішнього контролю на підприємстві.

Сутність внутрішнього аудиту проявляється у його функціях:

1. Контрольна

Насамперед служба внутрішнього аудиту повинна здійснювати періодичний контроль за фінансово-господарською діяльністю окремих підрозділів. Основна послуга, яку надають внутрішні аудитори – *перевірка достовірності бухгалтерської звітності*.

2. Аналітична

Важливим завданням служби внутрішнього аудиту є *фінансово-економічний аналіз діяльності підприємства і розроблення її фінансової стратегії*. Це дає змогу підвищити ефективність роботи окремих підрозділів і організації в цілому, сприяє виконанню основної мети, поставленої перед внутрішнім аудитом.

3. Захисна

4. Консультативна

Консультативні послуги щодо бухгалтерського обліку і оподаткування, а також у питаннях права є важливими напрямками внутрішньої аудиторської служби. Впровадження ефективної до-

стовірної та повної інформації системи управління для своєчасного виявлення й усунення недоліків.

5. Інформаційна

6. Координаційна

До завдань служби внутрішнього аудиту відносяться:

- вивчення стану бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю, їх моніторинг та розроблення рекомендацій щодо удосконалення цих систем;
- оцінка ефективності використання матеріальних, трудових і фінансових ресурсів;
- перевірка виконання законів та інших нормативних актів, а також вимог облікової політики, інструкцій, рішень і вказівок керівництва або власників;
- оцінка ефективності механізму внутрішнього контролю, вивчення й оцінка контрольних процедур у структурних підрозділах підприємства;
- координація своєї діяльності з діями незалежних аудиторських фірм під час проведення зовнішнього аудиту;
- надання рекомендацій з удосконалення систем бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю;
- проведення експертизи фінансової та оперативної інформації;
- складання та надання висновків і звітів при проведенні перевірки;
- розроблення і подання пропозиції щодо усунення виявлених недоліків і пропозицій з підвищення ефективності управління;
- участь у розробці внутрішніх нормативних документів підприємства.

Основні об'єкти внутрішнього аудиту:

- 1) стан і ведення бухгалтерського фінансового обліку;
- 2) фінансова звітність, її вірогідність;
- 3) стан необоротних активів, запасів;
- 4) забезпечення підприємства власними обіговими коштами;
- 5) платоспроможність і фінансова стійкість;
- 6) система управління підприємством;
- 7) робота економічних і технічних служб підприємства;
- 8) правильність визначення доходу, що підлягає оподаткуванню, своєчасність і повнота сплати податків;
- 9) планування, нормування і стимулювання;
- 10) внутрішньогосподарський контроль

- 11) виконавча дисципліна;
- 12) виробничо-господарська діяльність.

Об'єкти внутрішнього аудиту визначаються за принципом значимості в процесі управління підприємством і відповідають таким групам:

- організаційні об'єкти (якість організаційної управлінської діяльності; консультації за конкретними замовленнями; рекомендації щодо оптимізації роботи менеджерів);
- об'єкти тактичного значення (доречність і законність управлінських рішень, здійснених господарських операцій; своєчасність, законність, правильність відображення господарських операцій в обліку і звітності; якість організації обліку і внутрішнього контролю);
- об'єкти стратегічного значення (обґрунтованість фінансової стратегії; якість маркетингової діяльності, стабільність фінансового стану фірми).

До об'єктів організації внутрішнього аудиту належать аудиторські номенклатури. Під аудиторською номенклатурою розуміють перелік інформації, яка є в законодавчих актах, нормативних документах, кошторисах, зафіксованих фактах, які використовують у процесі аудиту для підготовки управлінських рішень. Склад номенклатури формується залежно від характеру діяльності господарства.

12.2 Методичні прийоми внутрішнього аудиту

Для внутрішнього аудиту характерні всі три етапи контролю: попередній – до здійснення господарських операцій; поточний – під час здійснення господарських операцій і подальший – після їх здійснення.

Внутрішні аудитори повинні виконувати свою роботу з належною професійною ретельністю: здійснювати планування, контроль, перевірку та документування внутрішнього аудиту, мати в наявності відповідні аудиторські інструкції, робочі програми та робочі документи.

Документування роботи внутрішніх аудиторів передбачає попереднє визначення обсягів аудиторської перевірки, рівнів перевірки, методів формування вибірки, процедури огляду. В результаті проведених робіт фахівці служби внутрішнього аудиту формують

незалежну думку і відображають її відповідним записом у розділі Аудиторського звіту (Акту).

До **організаційних принципів** внутрішнього аудиту відносять: принцип однаковості; принцип системності; принцип документального оформлення; принцип попередження; принцип регулярності; принцип незалежності; принцип відкритості.

На основі міжнародних стандартів аудиту Інститут внутрішніх аудиторів як міжнародна асоціація розробив для своїх членів стандарти професійної практики внутрішнього аудиту (СППВА (Standards for the Professional Practice of Internal Auditing) призначені для забезпечення розуміння ролі і обов'язків внутрішніх аудиторів на всіх рівнях управління підприємств, визначення основи для оцінки здійснення внутрішнього аудиту; удосконалення практики внутрішнього аудиту. Розроблені Інститутом внутрішніх аудиторів 25 стандартів поділені на п'ять категорій:

1. Незалежність;
2. Професіоналізм;
3. Сфера аудиту;
4. Здійснення аудиторської перевірки,
5. Управління відділом внутрішнього аудиту.

Відповідно до СППВА процес внутрішнього аудиту містить **чотири етапи**: Планування аудиту. Перевірка і оцінка інформації. Узагальнення результатів аудиту. Контроль виконання рекомендацій внутрішніх аудиторів.

Види внутрішнього аудиту:

1. Аудит фінансової звітності.

Традиційний вид аудиту, який передбачає оцінку достовірності фінансової інформації підприємства. Внутрішній аудитор перевіряє дотримання на підприємстві вимог щодо ведення обліку і складання фінансової звітності.

2. Аудит на відповідність вимогам.

Визначає, чи дотримуються на підприємстві вимоги законів, норм, договорів тощо. Аудит на відповідність вимогам поділяється на:

2.1. аудит на відповідність приписам, який виражає процедури аудиторського контролю з точки зору дотримання апаратом управління підприємством законів і приписів;

2.2. аудит на відповідність доцільності, який виражає процедури аудиторського контролю діяльності посадових осіб на

предмет раціональності, розумності, обґрунтованості, корисності їх діяльності.

3. Операційний аудит

Операційний аудит (аудит результатів або управлінський аудит) передбачає вивчення аудитором операцій підприємств з метою оцінки їх продуктивності і формулювання рекомендацій щодо економічного використання ресурсів, досягнення цілей. Метою операційного аудиту є допомогти керівникам у виконанні їхніх обов'язків, результатом чого є збільшення рентабельності.

Операційний аудит включає в себе:

3.1. функціональний аудит систем виробництва та управління – це аудит, який проводиться для оцінки якості виконання функцій виробництва і управління будь-яким підрозділом;

3.2. організаційно-технічний аудит систем виробництва і управління – це аудит різних ланок систем виробництва та управління на предмет організаційної і технічної доцільності їх функціонування;

3.3. всебічний аудит системи виробництва і управління – це аудит досить поглиблений, який проявляється в сукупності організаційно-технічного функційного аудиту систем виробництва і управління та контролю елементів і процесів, що пов'язують підприємство з зовнішнім середовищем.

Метод внутрішнього аудиту визначається як сукупність методологічних прийомів, які застосовуються за допомогою спеціальних процедур при дослідженні фактів господарської діяльності, відображених у бухгалтерському і податковому обліку.

У своїй діяльності внутрішні аудитори реалізують різні методи: спосіб нормативно-правового регулювання, логічний аналіз, порівняння, зустрічна і взаємна звірки.

Методичні прийоми внутрішнього аудиту можна визначити як сукупність способів вивчення законності, доцільності й ефективності господарських операцій для оцінки діяльності підприємства загалом.

Методичні прийоми внутрішнього аудиту поділяють на три групи:

1) наукового мислення (аналіз, синтез, індукція, дедукція, спостереження, порівняння);

2) фактичного аудиту (інвентаризація, обстеження, лабораторний аналіз, експертна оцінка, контрольний обмір

виконаних робіт, контрольний запуск сировини і матеріалів у виробництво, контроль якості продукції на робочих місцях, перевірка прийнятих рішень, перевірка дотримання трудової дисципліни тощо);

3) документального аудиту (зустрічна перевірка документів, рахункова перевірка, статистичний метод, балансовий метод, експертна оцінка документів, хронологічний аналіз господарських операцій, нормативно-правова перевірка та ін).

До методичних прийомів аудиту відносять наступні:

♦ **Органолептичні методичні прийоми** являють собою систему особливих дій з отримання інформації стосовно об'єкта контролю із застосуванням органів сприйняття інформації людини та її засобів.

1. Інвентаризація
2. Контрольні виміри робіт, вибіркові суцільні спостереження
3. Технологічний і хіміко-лабораторний контроль
4. Експертизи різних видів
5. Експертиза проектів і кошторисної документації
6. Службові розслідування
7. Експеримент

♦ **Розрахунково-аналітичні**

1. Економічний аналіз
2. Статистичні розрахунки
3. Економіко-математичні методи

♦ **Документальні**

1. Інформаційне моделювання
2. Дослідження документів
3. Камеральні перевірки
4. Нормативно-правове регулювання

♦ **Узагальнення і реалізація результатів аудиту**

Узагальнення й реалізація результатів контролю являє собою сукупність методів і прийомів синтезування результатів контролю, обґрунтування висновків по перевірках і формування інформації для прийняття рішень стосовно поліпшення господарювання, усунення виявлених недоліків у фінансово-господарській діяльності підприємств і запобігання їх прояву в майбутньому.

1. Групування недоліків
2. Документування результатів проміжного контролю
3. Аналітичне групування
4. Слідчо-юридичне обґрунтування

5. Систематизоване групування результатів контролю і аудиту
6. Ухвалення рішень
7. Контроль за виконанням прийнятих рішень

12.3 Реалізація матеріалів внутрішнього аудиту

Результати внутрішнього аудиту представляються у підсумкових документах у письмовій формі.

Підсумковими документами внутрішнього аудиту є:

1. Інформація для керівництва;
2. Інформація для відділу, діяльність якого перевірялася;
3. Інформація для зацікавлених відділів;
4. Інформація та докази для зовнішніх аудиторів;
5. Підстава для прийняття управлінських рішень.

Підсумкові документи можуть мати такі форми: звіт про перевірку; висновок аудитора; акт перевірки; аудиторська довідка; доповідна записка тощо. У практиці внутрішнього аудиту частіше застосовується назва **Звіт**, оскільки вона найбільше відповідає стандартам внутрішнього аудиту.

Звітні документи з аудиторських перевірок, проект рішення, додаток, інші документи і перелік ужитих заходів подаються на розгляд посадовій особі, яка призначила аудиторську перевірку.

На відміну від звітності зовнішнього аудитора, для внутрішніх аудиторів не існує стандартної форми звітів, вони складаються за формою, розробленою безпосередньо на підприємстві.

Основні вимоги до звітів: об'єктивність; ясність; лаконічність; конструктивність; своєчасність.

У найбільш загальному випадку такі звіти, крім необхідних реквізитів, мають включати:

- ✓ перелік виявлених відхилень, що перевищують допустимі норми;
- ✓ перелік обставин, за яких ці відхилення були виявлені;
- ✓ оцінку впливу виявлених відхилень на діяльність підрозділу та підприємства в цілому;
- ✓ рекомендації щодо можливого усунення виявлених відхилень;
- ✓ конструктивні пропозиції з удосконалення різних аспектів функціонування підприємства.

Структура **вступного розділу** аудиторського звіту може мати такі складові:

1. Заголовок (найменування конкретного документа аудиторського звіту).
2. Повна назва підприємства (або об'єкта, який підпадав аудиту).
3. Прізвище внутрішнього аудитора, який проводив аудиторську перевірку.
4. Посилання на реквізити календарного плану діяльності служби внутрішнього аудиту, відповідно до якого проведено аудит.
5. Період і час проведення робіт.
6. Визначення межі відповідальності керівництва підприємства і аудиторів.
7. Масштаб аудиту і склад перевіреної документації (відповідно до плану).
8. Посилання на нормативну базу, якою керувався аудитор під час проведення аудиту.

З метою якісного проведення внутрішнього аудиту робоча документація аудиторської перевірки готується внутрішніми аудиторами і перевіряється керівником служби внутрішнього аудиту. В цих документах подається перелік отриманої інформації, а також результати її аналізу. Вся робоча документація з аудиту перевіряється на предмет підтвердження аудиторського звіту і правильності виконання всіх процедур його проведення. Здійснення такого контролю повинно мати документальне підтвердження. Підпис перевіряючого та зазначення дати на кожному робочому документі після його перегляду є свідченням проведення контролю аудиторської перевірки.

Робоча документація внутрішнього аудитора належить до власності суб'єкта господарювання. Архіви робочої документації з проведення аудиту повинні знаходитися у службі внутрішнього аудиту і доступ до них мають тільки уповноважені особи.

Матеріали внутрішнього аудиту надаються керівнику служби внутрішнього аудиту. Задача керівника – проаналізувати і оцінити матеріали аудиту, що надійшли, щодо:

- 1) виконання аудитором програми аудиту;
- 2) способів і прийомів, що застосовувались для доведення фактів порушень і зловживань, відображених в звіті аудитора;
- 3) достовірності та доведеності висновків аудиту.

Внутрішній аудитор несе наступні **види відповідальності** щодо виконання (невиконання) таких обов'язків:

- за нерозголошення інформації, що складає комерційну таємницю;
- за дотримання терміну проведення внутрішнього аудиту;
- за виконання плану та програми внутрішнього аудиту;
- за збитки, які були викликані простроченням виконання завдання з плану перевірок.

Заключний етап внутрішнього аудиту включає комплекс методичних прийомів групування і систематизації результатів контролю, які необхідні для прийняття управлінських рішень з метою усунення виявлених недоліків та порушень чинного законодавства.

За результатами внутрішнього аудиту **приймаються:**

1. Рішення з ліквідації негативних явищ, які виявлено внутрішнім аудитором;
2. Профілактичні заходи із забезпеченості збереження матеріальних ресурсів.

Для ліквідації помилок та недоліків керівництво видає **розпорядження або накази**.

Матеріальні збитки, завдані працівниками підприємства, мають бути відшкодовані відповідно до чинного законодавства.

Внутрішній аудитор разом з керівництвом розробляє заходи з ліквідації та запобігання повторенню недоліків у подальшій діяльності підприємства. Профілактичні заходи з попередження виникнення правопорушень і недоліків аудитори викладають у окремому розділі звіту та подають його керівництву.

В залежності від характеру виявлених фактів застосовуються наступні **форми реалізації матеріалів аудиту:**

- 1) усунення виявлених недоліків і стягнення завданої шкоди в ході внутрішнього аудиту;

У тих випадках, коли необхідно вжити термінових заходів щодо усунення виявлених порушень, складаються проміжні аудиторські звітні документи, котрі направляються керівнику, який призначив перевірку, з подальшим внесенням цих свідчень до загального документа про перевірку. Проміжні звітні документи аудитора складаються безпосередньо в ході аудиторської перевірки на тих ділянках роботи підприємства, де розкриті значні порушення, які потребують негайного вжиття заходів, і підписуються перевіряючими і посадовими особами підрозділу.

2) усунення виявлених недоліків і стягнення завданої шкоди після проведення внутрішнього аудиту.

Якщо при перевірці виявлено серйозні порушення законодавства України і інших нормативно-правових актів, нестачі, розкрадання активів, порушення податкового законодавства, які потребують внесення змін у бухгалтерську звітність підприємства та відшкодування втрат, матеріали перевірок передаються в юридичний відділ підприємства. Останній дає правову оцінку записам у матеріалах перевірки і готує позовні документи для передачі до суду з метою відшкодування матеріальних збитків.

Основна форма попереджувальної роботи внутрішніх аудиторів – складання рекомендацій для керівників підрозділів, що перевіряються, в яких вказуються недоліки в організації бухгалтерського обліку, плануванні та контролі. Ці рекомендації дозволяють дати керівникам повне уявлення про порушення на підприємстві, форми та методи приховування порушень та способи боротьби з ними.

Результатом господарських порушень, як правило, є матеріальна шкода. Під **матеріальною шкодою** слід розуміти зменшення майнових чи немайнових благ, що охороняються законом та мають певну економічну цінність і виражаються в грошовому вимірнику.

Матеріальна відповідальність є одним з видів юридичної відповідальності, яка полягає у двосторонньому взаємному зобов'язанні найнятого працівника та власника або уповноваженого ним органу покрити винною стороною шкоду, заподіяну при виконанні трудових обов'язків, у встановленому законом розмірі та порядку.

Законодавством передбачено два види матеріальної відповідальності працівників за завдану шкоду: обмежена і повна.

Особам, винним у завдання збитків, повинно бути запропоновано відшкодувати її добровільно. У разі відмови відшкодування здійснюється у судовому порядку шляхом подання цивільного позову.

Контроль виконання рекомендацій і пропозицій внутрішнього аудитора

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.

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.

Відповідальність за подальший контроль повинна визначатися в положенні про службу внутрішнього аудиту на підприємстві.

Для обліку та контролю за виконанням рішень щодо аудиторських перевірок аудиторська служба або аудитор ведуть книгу обліку аудиторських перевірок і вжиття щодо них заходів.

Внутрішній аудитор контролює **виконання профілактичних заходів** у наступній аудиторській перевірці, що забезпечує безперервність контролю.



Питання для самостійного вивчення **[Джерело: 6, 10, 13, 16, 19]**

1. Спільні та відмінні риси внутрішньогосподарського контролю та внутрішнього аудиту
2. Порівняльна характеристика принципів зовнішнього і внутрішнього аудиту
3. Основні етапи внутрішнього аудиту
4. Взаємозв'язок цілей підприємства і цілей внутрішнього аудиту
5. Професійні стандарти внутрішнього аудиту
6. Формування методології внутрішнього аудиту

ПІСЛЯМОВА

***«Єдина справжня помилка –
не виправляти своїх минулих помилок»
(Конфуцій)***

Курс лекцій надає можливість забезпечити освітній процес із підготовки здобувачів ступеня вищої освіти «бакалавр» напряму підготовки 6.030502 «Економічна кібернетика» із дисципліни «Аудит», яка є нормативною при здобутті освітнього ступеня «Бакалавр».

Мета курсу лекцій – допомогти здобувачам ступеня вищої освіти орієнтуватися у великому, багатогранному світі бізнесу, не тільки виживати у конкурентному середовищі, а й примножувати свої здобутки.

Вивчивши курс здобувачі ступеня вищої освіти повинні знати: методичні прийоми зовнішнього і внутрішнього аудиту; методику планування аудиторської перевірки; умови домовленостей про здійснення аудиту; методику складання аудиторського висновку за результатами проведення аудиторської перевірки.

Вивчивши курс здобувачі ступеня вищої освіти повинні вміти: вільно орієнтуватися в теоретичних та практичних проблемах аудиту; вміло використовувати методи і процедури аудиту для оцінки діяльності підприємства; прогнозувати і знаходити шляхи підвищення ефективності діяльності підприємства; формувати та обґрунтовувати власну думку про стан фінансової звітності та фінансовий стан суб'єктів підприємництва.

Здобувачі ступеня вищої освіти повинні вміти складати плани і програми проведення аудиту, знати порядок проведення перевірок і надання інших аудиторських послуг, права і обов'язки аудиторських фірм, відповідальність аудиторів та аудиторських фірм, проводити перевірки окремих видів діяльності і ресурсів, складати проміжні і загальні аудиторські висновки, письмові записи, пояснення, проекти наказів, розпоряджень по результатам аудиторських і контрольних дій.

СПИСОК РЕКОМЕНДОВАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Аудит : навч. посіб. / [І.В. Сіменко, Л.О. Сухарева та ін.]. – 2-е вид., допов. і перероб. – Донецьк : ДонНУЕТ, 2013. – 485 с.
2. Аудит : теорія і практика застосування міжнародних стандартів : навч. посіб. / С. П. Петренко, І. М. Пальцун. – [2-ге видання]. – Львів : Магнолія 2006, 2013. – 520 с.
3. Аудиторська палата України [Електронний ресурс]. – офіційний веб-сайт. – Режим доступу : <http://apu.com.ua>. – Мова укр. – Дата останнього доступу: 19.05.2018. – Назва з екрану.
4. Білуха М. Т. Фінансовий контроль: теорія, ревізія, аудит : підруч. / М. Т. Білуха, Т. В. Микитенко. – К. : Українська академія оригінальних ідей, 2005. – 888 с.
5. Бутинець Ф. Ф. Аудит : підруч. для студ. спец. «Облік і аудит» вищ. навч. закл. / Ф. Ф. Бутинець. – 4-те вид., переробл. та допов. – Житомир : Рута, 2005. – 512 с.
6. Внутрішній аудит в корпораціях: системний підхід до організації : монографія / І. М. Дмитренко, М. Е. Шухман; Донец. нац. ун-т економіки і торгівлі ім. М. Туган-Барановського. – Донецьк : ДонНУЕТ, 2013. – 283 с.
7. Давидов Г. М. Аудит : навч. посіб. / Г. М. Давидов. – 2-ге вид., переробл. та допов. – К. : Знання, 2005. – 363 с.
8. Даньків Й. Я. Стандартизація обліку і аудиту : навч. посіб. / Й. Я. Даньків, М. Р. Лучко, М. Я. Остап'юк. – К. : Знання, 2006. – 350 с.
9. Державний аудит ефективності: системність, організація, методика : монографія / Л. О. Сухарева, Т. В. Федченко. – Донецьк : ДонНУЕТ, 2013. – 289 с.
10. Державний фінансовий контроль. Теоретичні положення й нормативно-правові акти : навч. посіб. / А. В. Бодюк, М. К. Ковальчук, М. М. Пискун, С. Л. Яблочников. – К. : Кондор, 2010. – 552 с.
11. Каменська Т. О. Облік, аналіз та внутрішній аудит витрат виробництва : навч. посіб. / Т. О. Каменська, І. І. Пилипенко, О. Ю. Редько. – К. : ІВЦ Держкомстату України, 2007. – 128 с.
12. Кулаковська Л. П. Основи аудиту : навч. посіб. / Л. П. Кулаковська, Ю. В. Піча. – 3-є вид. – К. : Каравела, 2006. – 312 с.

13. Кулаковська Л. П. Організація і методика аудиту : навч. посіб. / Л. П. Кулаковська, Ю. В. Піча. – 3-є вид. – К. : Каравела, 2006. – 560 с.
14. Моделі і методи прийняття рішень в аналізі і аудиті: навч. посіб. / [І. В. Сіменко, Л. О. Ващенко, І. В. Гречина, О. А. Кондрашов]. – Донецьк : ДонНУЕТ, 2014. – 296 с.
15. Облік і аудит : навч. посіб. / М. В. Борисенко, Т. В. Федченко. – Донец. нац. ун-т економіки і торгівлі ім. М. Туган-Барановського. – Донецьк : ДонНУЕТ, 2014. – 208 с.
16. Облік, аналіз та аудит : навч. посіб. / [М. С. Білик, А. Г. Загородній, Г. І. Кіндрацька та ін.]. – К. : Кондор, 2008. – 618 с.
17. Пантелеев В. П. Внутрішній аудит : навч. посіб. / В. П. Пантелеев, М. Д. Корінько. – К. : 2006. – 247 с.
18. Петрик О. А. Аудит : методологія і організація: монографія / О. А. Петрик. – К. : КНЕУ, 2003. – 260 с.
19. Пилипенко І. І. Стандарти аудиту та етики : навч. посіб. / І. І. Пилипенко, О. Ю. Редько. – К. : Інформаційно-аналітичне агентство, 2007. – 277 с.
20. Практичний курс внутрішнього аудиту : підруч. / В. В. Немченко, В. П. Хомутенко, А. В. Хомутенко. – К. : ЦУЛ, 2008. – 240 с.
21. Робочі документи аудитора. Лід Скедльюли та Програми. Аудиторська вибірка: посіб. / Ю.В. Бондар. – К. : Інформ.-аналіт. агентство, 2017. – 396 с.

Навчальне видання

Дубініна Марина Вікторівна

Козаченко Лілія Анатоліївна

Костирко Алла Георгіївна

Аудит

курс лекцій

Технічний редактор: А.Г. Костирко

Комп'ютерна верстка: А.Г. Костирко

Формат 60x84/16. Ум. друк. арк. 6,31

Тираж 50 прим.

Надруковано у видавничому відділі

Миколаївського національного аграрного університету

54020, м.Миколаїв, вул. Георгія Гонгадзе, 9

Свідоцтво суб'єкта видавничої справи ДК № 4490 від 20.02.2013 р.