

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
МИКОЛАЇВСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ АГРАРНИЙ УНІВЕРСИТЕТ
НАВЧАЛЬНО-НАУКОВИЙ ІНСТИТУТ БІЗНЕСУ
ТА ІННОВАЦІЙНОГО РОЗВИТКУ
ОБЛІКОВО-ФІНАНСОВИЙ ФАКУЛЬТЕТ

Кафедра обліку і оподаткування

АУДИТ

курс лекцій для здобувачів першого (бакалаврського)
рівня вищої освіти

ОПП «Публічне управління та адміністрування»
спеціальності 281 «Публічне управління та
адміністрування» денної та заочної
форм здобуття вищої освіти

Миколаїв
2023

УДК 657.6

A93

Друкується за рішенням науково-методичної комісії обліково-фінансового факультету Миколаївського національного аграрного університету від 24.04.2023 р., протокол № 9.

Укладачі:

- М. В. Дубініна – д-р екон. наук, проф., зав. кафедри обліку і оподаткування, Миколаївський національний аграрний університет;
- А. Г. Костирко – канд. екон. наук, старший викладач кафедри обліку і оподаткування, Миколаївський національний аграрний університет.

Рецензенти:

- О. В. Погорелова – канд. екон. наук, проф., зав. кафедри обліку і економічного аналізу, Національний університет кораблебудування ім. адмірала Макарова;
- А. В. Ключник – д-р екон. наук, проф., зав. кафедри публічного управління та адміністрування і міжнародної економіки, Миколаївський національний аграрний університет.

Аудит : курс лекцій / уклад. М. В. Дубініна, А. Г. Костирко.
A93 – Миколаїв : МНАУ, 2023. – 124 с.

У курсі лекцій викладено теоретичні і методичні основи з дисципліни «Аудит» відповідно до Освітньо-професійної програми підготовки здобувачів вищої освіти «Публічне управління та адміністрування» першого (бакалаврського) рівня вищої освіти за спеціальністю 281 «Публічне управління та адміністрування».

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

УДК 657.6

© Дубініна М.В., Костирко А. Г., 2023
© Миколаївський національний
аграрний університет, 2023

ЗМІСТ

ПЕРЕДМОВА	4
Модуль 1. Теоретичні основи аудиту	5
Тема 1. Суть аудиту та його економічна обумовленість	5
Тема 2. Загальна концепція аудиту	14
Тема 3. Завдання та методи аудиту	22
Тема 4. Регулювання аудиторської діяльності	28
Тема 5. Аудиторський ризик і оцінювання системи внутрішнього контролю	42
Тема 6. Підготовка до проведення аудиту	49
Модуль 2. Методика проведення аудиту	54
Тема 7. Аудиторські докази та робочі документи аудитора	54
Тема 8. Аудит фінансової звітності	60
Тема 9. Узагальнення результатів аудиту та інших аудиторських послуг	73
Тема 10. Реалізація матеріалів аудиту	79
Тема 11. Контроль якості аудиту фінансової звітності та інших аудиторських послуг	86
Тема 12. Внутрішній аудит: його сутність та організація на підприємстві	97
ПІСЛЯМОВА	121
СПИСОК РЕКОМЕНДОВАНИХ ДЖЕРЕЛ	122

ПЕРЕДМОВА

В умовах ринку підприємства, кредитні установи, інші господарюючі суб'єкти вступають в договірні відносини по використанню майна, коштів, проведенню комерційних операцій і інвестицій. Достовірність цих відносин повинна підкріплюватися можливістю одержувати і використовувати фінансову інформацію всіма учасниками угод. Власники і, перш за все, колективні власники - акціонери, пайовики, а також кредитори - не в змозі самотійно переконатися в тому, що всі операції підприємства, численні і найчастіше дуже складні, законні і правильно відображені у звітності, тому що вони зазвичай не мають доступу до облікових записів і відповідного досвіду, а тому мають потребу в послугах аудиторів. У зв'язку із цим об'єктивна потреба в набутті здобувачами вищої освіти нових знань з дисципліни «Аудит» обумовлює актуальність даного курсу лекцій.

Курс лекцій відповідає вимогам Освітньо-професійної програми підготовки здобувачів вищої освіти «Публічне управління та адміністрування» першого (бакалаврського) рівня вищої освіти за спеціальністю 281 «Публічне управління та адміністрування» галузі знань 28 «Публічне управління та адміністрування».

Метою дисципліни є формування системи теоретичних знань та практичних навичок щодо проведення незалежної аудиторської перевірки фінансової звітності організацій та надання інших видів аудиторських послуг. У процесі викладання дисципліни передбачається вивчення здобувачами вищої освіти теоретичних аспектів з теорії контролю та основ аудиту, формування практичних навичок із застосування організаційних та методичних прийомів аудиту, формування практичних навичок з оцінки фінансово-господарської діяльності та розробки стратегії розвитку підприємства, вміння формувати та обґрунтовувати аудиторські звіти.

Опанування дисципліни «Аудит» дозволить здобувачам вищої освіти адаптувати набуті знання та навички до конкретних особливостей розвитку економіки України.

МОДУЛЬ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ АУДИТУ

Тема 1. Суть аудиту та його економічна обумовленість

Програмна анотація

1. Організаційні форми економічного контролю та місце аудиту в системі контролю.
2. Становлення та розвиток аудиту у світі та в Україні.
3. Види аудиту та аудиторських послуг.

Нормативний матеріал до теми

Закон України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність»

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

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

1.1. Організаційні форми економічного контролю та місце аудиту в системі контролю

Сучасний етап суспільного й економічного розвитку України потребує чіткої керованості процесів трансформування національної економіки. В умовах упровадження ринкових відносин важливо оптимально поєднати притаманні ринку регулятори економіки з

усвідомленим, належно організованим управлінням господарством країни. Адже трансформація та розвиток економіки в Україні охоплює тією чи іншою мірою всі сфери діяльності суспільства.

Зміст економічного контролю в умовах ринкової економіки полягає в систематичному спостереженні, перевірці та регулюванні процесу розширеного відтворення валового національного продукту і соціально-економічних відносин відповідно до конституційних норм та законодавчого регулювання.

Економічний контроль виконує такі основні **функції**: профілактичну, інформаційну і мобілізуючу.

1. У ринковому середовищі контролю підлягає вся господарсько-фінансова діяльність підприємства, що спонукає підприємців відповідально ставитися до виконання своїх обов'язків. З іншого боку, ліквідуються умови, які породжують безгосподарність. Контроль у цьому випадку покликаний виявляти подібні явища і сприяти їх ліквідації, реалізуючи при цьому **профілактичну** функцію.

2. Інформаційна функція полягає в тому, що одержана під час контролю інформація є підставою для прийняття відповідних рішень і проведення коригуючих дій, завдяки яким забезпечується нормальне функціонування об'єкта, що перевіряється.

3. У процесі контролю виявляють не тільки недоліки, а й позитивні сторони діяльності. Останні як передовий досвід можуть стати надбанням інших суб'єктів господарювання, завдяки чому реалізується **мобілізуюча** функція контролю.

За суб'єктами економічний контроль поділяється на:

- 1. Державний контроль** здійснюють органи законодавчої і виконавчої влади.
- 2. Муніципальний контроль** здійснюють місцеві ради народних депутатів і місцеві регіональні органи.
- 3. Незалежний контроль** здійснюють за діяльністю господарюючих суб'єктів незалежні аудиторські фірми і приватні особи, які зареєстровані як суб'єкти аудиторської діяльності.
- 4. Контроль власника** поділяється на внутрішньосистемний і внутрішньогосподарський і регулюється самим власником.

Аудит, як частина системи фінансово-економічного контролю, в сучасному його розумінні можна віднести до особливого роду інтелектуальної діяльності. Вона передбачає дослідження всіх сторін

фінансово-господарської діяльності підприємства, що перевіряється, та висловлювання професійної думки аудитора щодо достовірності та якості складання фінансової звітності.

Причини, що обумовлюють суспільну потребу в послугах аудитора:

1. Відсутність у користувачів достатнього доступу до документації підприємства для оцінки достовірності його фінансової звітності.
2. Можливість свідомого спотворення даних фінансової звітності адміністрацією підприємства.
3. Залежність наслідків прийняття управлінських рішень від сумлінності управлінської ланки того або іншого підприємства, на фінансову звітність якого необхідно покладатися при прийнятті такого рішення.
4. Необхідність спеціальних знань для перевірки інформації, яка міститься у фінансовій звітності.

Таблиця 1.1 Відмінність аудиту від ревізії фінансово-господарської діяльності

Ознака відмінності	Аудит	Ревізія
1	2	3
Правова основа	Цивільне право, на основі господарського договору	Адміністративне право, на основі закону, інструкції, наказу
Мета	Висловлення думки про перевірену фінансову звітність, допомога клієнту	Визначення законності діяльності і ефективності використання державних коштів
Характер діяльності	Підприємницька діяльність	Виконавча діяльність
Практичні завдання	Визначення достовірності фінансової звітності	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

Продовження табл. 1.1

1	2	3
Результат	Аудиторський звіт, рекомендації для клієнта	Акт ревізії, контрольної перевірки. Санкції
Користувачі	Широке коло з оприлюдненням аудиторського звіту	Адміністративний орган
Оплата послуг	Платить клієнт (замовник)	Витрати на здійснення контролю відшкодовуються державним органом, який його призначив

1.2. Становлення та розвиток аудиту у світі та 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.

Становлення аудиторського контролю в сучасному розумінні цього поняття припадає на початок ХІХ 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 аудіювання 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.

В Україні Закон України «Про аудиторську діяльність» був прийнятий 22 квітня 1993 року.

На сьогодні чинним є Закон України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» № 2258-VIII від 21 грудня 2017 року.

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»

Таблиця 1.2 Цілі учасників (користувачів аудиту)

Учасники (користувачі аудиту)	Характеристика цілей
1	2
Аудитори	Формулювання та висловлення думки про достовірність і відповідність фінансової звітності суб'єкта господарювання даним його бухгалтерського обліку, національним положенням (стандартам) бухгалтерського обліку та міжнародним стандартам фінансової звітності.
Власники	Отримання всього спектра достовірної інформації, необхідної для управління підприємством, уникнення штрафних санкцій, запобігання порушень законодавства.

Продовження табл. 1.2

1	2
Інвестори, акціонери	Інвестори цікавляться ризиком, який властивий інвестиціям і доходам від інвестицій. Акціонери зацікавлені в отриманні інформації, що дає їм можливість оцінити здатність підприємства виплачувати дивіденди.
Працівники суб'єкта господарювання	Зацікавлені в отриманні інформації щодо стабільності і прибутковості роботодавця, здатності підприємства забезпечити належний рівень оплати праці.
Позикодавці суб'єкта господарювання	Зацікавлені в отриманні інформації, що дає можливість визначити чи будуть позики і нараховані відсотки своєчасно повернуті.
Постачальники та інші кредитори	Зацікавлені в отриманні інформації, що дає можливість визначити чи будуть своєчасно погашені суми заборгованості перед ними.
Інші партнери суб'єкта господарювання	Проявляють зацікавленість щодо безперервності діяльності підприємства, особливо у випадках, коли вони мають довгострокові угоди з підприємством або залежать від нього.
Урядові установи	Інформація про господарюючі суб'єкти необхідна для регулювання їх діяльності, формування податкової політики тощо
Громадськість	Оскільки підприємства впливають на суспільство різними способами, наприклад, сплати податків, забезпечення зайнятості тощо, то достовірні фінансові та нефінансові звіти можуть допомогти громадськості безпосередньо наданням інформації стосовно останніх тенденцій і досягнень у добробуті підприємства і обсягів його діяльності.

1.3. Види аудиту та інших аудиторських послуг

Представимо класифікацію аудиту за певними ознаками:

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.

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.

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.

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.

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 аудиторських послуг, зокрема консультування у сфері управління й оподаткування.

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

- завдання з надання впевненості, що виконуються згідно з Міжнародною концептуальною основою завдань з надання впевненості та відповідними стандартами;
- супутні послуги;
- інші послуги, пов'язані з професійною діяльністю аудиторів (аудиторських фірм), відповідно до Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність»;
- організаційне та методичне забезпечення аудиту.

В діяльності аудиторів і аудиторських фірм сьогодні робиться значний акцент на надання аудиторських послуг. Вони можуть поєднуватися з проведенням аудиту фінансової звітності або бути спеціальною метою аудиту. До послуг аудиторських фірм відносяться:

поточна перевірка ведення бухгалтерського обліку і складання звітності;

надання допомоги в постановці і організації бухгалтерського обліку;

надання допомоги у веденні податкового обліку і проведення консультацій з питань оподаткування, а також здійснення контролю нарахування і сплати податків і інших обов'язкових платежів;

аналіз результатів фінансово-господарської діяльності;

консультації з питань права, маркетингу, менеджменту;

розробка засновницьких документів;

проведення управлінського аудиту, тобто дослідження питань формування витрат за місцями їх виникнення та зниження собівартості виробництва продукції;

інформаційне обслуговування клієнтів;

оцінка економічних і інвестиційних проектів, економічної безпеки систем бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю економічного суб'єкта;

представлення за дорученням інтересів економічного суб'єкта перед третіми особами;

проведення семінарів, підвищення кваліфікації і навчання персоналу економічного суб'єкта;

наукова розробка і видання методичних рекомендацій та рекомендацій з бухгалтерського обліку, оподаткування, аналізу фінансово-господарської діяльності, аудиту, господарського права;

комп'ютеризація бухгалтерського обліку, складання звітності, аналіз господарської діяльності тощо.

Питання для самостійного вивчення

[джерела: 2, 3, 6, 10, 16]

1. Які відмінності між попереднім, поточним і наступним контролем діяльності суб'єктів господарювання?
2. Які причини появи аудиту?
3. У чому полягає сутність теорії потреби потенційного інвестора?
4. Хто є користувачами результатів аудиту?
5. Яка економічна суть та об'єктивна необхідність аудиту в умовах ринку?
6. Як надаються консультаційні послуги аудиторських фірм?

Тема 2. Загальна концепція аудиту

Програмна анотація

1. Предмет і об'єкти аудиту.
2. Основні принципи аудиту.
3. Постулати аудиту та їх характеристика.

Нормативний матеріал до теми

- ◆ Закон України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність»
- ◆ Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг
- ◆ 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

Audit objective – мета аудиту

Principle – принцип

Code of ethics – кодекс етики

Confidentiality – конфіденційність

Independence – незалежність

Postulate – постулат

Теоретичний матеріал

2.1. Предмет і об'єкти аудиту

Предмет аудиту необхідно розглядати в загальноекономічному і локальному розумінні у зв'язку з тим, що аудиторська діяльність передбачає проведення аудиторських перевірок фінансової звітності та надання інших аудиторських послуг.

Предметом аудиту в загальноекономічному 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.

Незважаючи на різноманітність цілей аудиту в процесі його проведення, вивчається організаційно-правова структура підприємства, види його діяльності, організація обліково-економічної роботи, інформація про господарську діяльність, її результати та звітність по них. Таким чином, стає зрозумілим, що предмет аудиту є більш ширшим поняттям ніж предмети бухгалтерського обліку, економічного аналізу та інших обліково-економічних дисциплін, хоча в окремих випадках може збігатися з ними.

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. Іншими критеріями можуть бути, стан об'єктів у часі, складність об'єктів, характер оцінки, термін перебування під наглядом аудитора тощо.

Об'єктом аудиту в загальноекономічному розумінні виступають господарські процеси та явища, які відображають фінансово-господарську діяльність суб'єктів підприємництва.

2.2. Основні принципи 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. Професійний скептицизм (стаття 9 ЗУ «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність»)

Аудитори та суб'єкти аудиторської діяльності при наданні аудиторських послуг зобов'язані дотримуватися принципу професійного скептицизму, що передбачає допущення можливості суттєвого викривлення інформації, яка розкрита у фінансовій звітності, внаслідок виявлених при проведенні аудиту фактів чи поведінки, що вказують на порушення, у тому числі шахрайство або помилку, незважаючи на попередній досвід аудитора та суб'єкта аудиторської діяльності щодо чесності та порядності посадових осіб юридичної особи, фінансова звітність якої перевіряється.

Аудитор та суб'єкт аудиторської діяльності повинні критично та із сумнівом підходити до застосованих юридичною особою оцінок справедливої вартості, зменшення (відновлення) корисності активів, забезпечень (резервів) та майбутнього руху грошових коштів, що впливають на оцінку здатності юридичної особи продовжувати свою діяльність на безперервній основі.

2. 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.

Закон України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» регулює проблеми незалежності аудиторів в Україні. Зокрема у статті 10 «Незалежність і об'єктивність аудитора та суб'єкта аудиторської діяльності» вказується, що забороняється надання аудиторських послуг у разі якщо аудитор, суб'єкт аудиторської діяльності, його ключові партнери з аудиту, його власники (засновники, учасники), посадові особи і працівники та інші особи, залучені до надання таких послуг, а також близькі родичі та члени сім'ї зазначених осіб:

1) є власниками фінансових інструментів, емітованих юридичною особою, фінансова звітність якої підлягає перевірці, або юридичної особи, пов'язаної з такою юридичною особою спільною власністю, контролем та управлінням, крім тих, що належать такій юридичній особі опосередковано через інститути спільного інвестування;

2) беруть участь в операціях з фінансовими інструментами, емітованими, гарантованими або іншим чином підтримуваними

юридичною особою, фінансова звітність якої підлягає перевірці, крім операцій в межах інститутів спільного інвестування;

3) перебували протягом періодів, зазначених у частині першій цієї статті, у трудових, договірних або інших відносинах з юридичною особою, фінансова звітність якої підлягає перевірці, що можуть призвести до конфлікту інтересів.

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»

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

4. 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.

5. Обов'язки перед клієнтом. Обслуговуюючи 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).

6. 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.

7. Конфіденційність та професійна таємниця.

Аудитори та суб'єкти аудиторської діяльності зобов'язані зберігати конфіденційність інформації, отриманої під час надання аудиторських послуг, не розголошувати відомостей, до яких вони мають доступ під час надання аудиторських послуг, і не використовувати їх у власних інтересах або в інтересах третіх осіб. Строк зобов'язань щодо збереження конфіденційності інформації може бути визначений договором.

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 аудиторського звіту.
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.

2.3. Постулати аудиту та їх характеристика

Наука про аудит почалася з того моменту, коли Р. К. Маутц і Г. А. Шараф у 1961 році 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 таємною 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».

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 на 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. Річний бухгалтерський звіт, не перевірений аудитором, не заслуговує на достатню довіру. (1982 р. Т.А. Лі). Надійність облікової інформації компанії може бути визнана в основному задовільною після перевірки її зовнішнім аудитором.

10. Інформація, що підлягала перевірці, більш корисна, ніж та, що їй не підлягала. (1985 р. Дж. Робертсон). Цей постулат підтверджує прямий взаємозв'язок між теорією агентів і теорією аудиту.

Сформульовані постулати аудиту покладені в основу Міжнародних стандартів аудиту.

Важливим доповненням до визначених стали постулати **Д. Флінта**, запропоновані ним у 1988 р., що розкривають сутність аудиторської діяльності з позицій теорії соціальної відповідальності:

- існування відповідальності (підзвітності) аудитора;
- аудит потрібен, оскільки його предмет надто віддалений, надто складний або надто важливий;
- відмінною рисою аудиту є незалежність і свобода від обмежень під час дослідження та висновків;
- предмет аудиту сприйнятливий для підтвердження (верифікації) доказами;
- стандарти підзвітності можуть бути встановлені і фактичне їх дотримання може бути порівняно з визначеними критеріями. Процес вимірювання та порівняння вимагає спеціальних навичок і професійних суджень;
- сенс, значення і намір (мета) фінансових та інших звітів і даних, що підлягають аудиту, достатньо зрозумілі, щоб довіра, яка висловлюється їм в результаті перевірок, могла бути чітко висловлена та доведена;
- аудит дає економічну або соціальну вигоду (ефект).

Питання для самостійного вивчення

[джерела: 1, 2, 3, 4, 6, 7, 9]

1. Зміст категорії «професійне судження».
2. Властиві обмеження аудиту: їх суть та характеристика.
3. Спеціальні положення, що стосуються аудитів у державному секторі.

Тема 3. Завдання та методи аудиту

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 аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність»
- ◆ МСА 200 «Загальні цілі незалежного аудитора та проведення аудиту відповідно до Міжнародних стандартів 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 реєстрів 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.

Крім основних, аудит може вирішувати й функціональні завдання. До функціональних, зокрема, належать: завдання коригування і санації, оперативного контролю та аналізу, завдання стратегічного аналізу тощо.

Завдання коригування і санації передбачають розробку за результатами проведеного аудиту на прохання клієнта рекомендацій щодо виправлення викритих ним помилок та уникнення зловживань. Аудитор може дати рекомендації щодо санації і відновлення бухгалтерської документації, постановки бухгалтерського обліку, але безпосередньо він не бере участі у виправленні помилок і проведенні санацій.

Завдання оперативного контролю і аналізу передбачає проведення оперативного аудиту й аналізу безпосередньо у процесі господарської діяльності клієнта з метою попередження помилок, вибору оптимальних варіантів управлінських рішень без безпосереднього втручання аудитора.

Завдання стратегічного аналізу передбачають, що аудитор на підставі даних, одержаних у процесі аудиту, розробляє пропозиції щодо перспективних питань розвитку господарюючого суб'єкта.

Однак завдання аудиту не обмежуються вищеперерахованими, оскільки перелік завдань аудитора залежить від виду замовленого клієнтом аудиту і, відповідно, від мети і об'єктів аудиту.

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

Спеціальні 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 [джерела: 2, 3, 5, 11, 14]

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. Регулювання аудиторської діяльності

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

4.1. 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.

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.

Правове та нормативне забезпечення регулювання аудиторської діяльності України формується з урахуванням досвіду країн з ринковою економікою.

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.

2. Документи Органу суспільного нагляду за аудиторською діяльністю, що регулюють аудиторську діяльність в Україні.

3. Документи Аудиторської палати України, що регулюють аудиторську діяльність в Україні.

4. 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.

Міжнародні стандарти аудиту – сукупність професійних стандартів, що встановлюють правила надання аудиторських послуг і розкривають питання етики та контролю якості, які визначені міжнародними стандартами контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг, що прийняті Радою з міжнародних стандартів аудиту та надання впевненості, а також Міжнародним кодексом етики, прийнятим Радою з міжнародних стандартів етики для бухгалтерів та оприлюдненим Міжнародною федерацією бухгалтерів.

5. 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.

6. Внутрішньофірмові стандарти аудиторської діяльності

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

Інформація даного 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.

7. Договір на проведення аудиту фінансової звітності або надання інших аудиторських послуг

Відповідно до статті 7 «Загальні умови надання аудиторських послуг» Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» аудиторські послуги надаються на підставі договору про надання аудиторських послуг, укладеного між суб'єктом аудиторської діяльності та замовником.

Неаудиторські послуги можуть надаватися на підставі договору, письмового або усного звернення замовника до суб'єкта аудиторської діяльності.

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

4.2. Суб'єкти аудиторської діяльності

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

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.

Аудиторам забороняється безпосередньо займатися іншими, не сумісними з аудиторською діяльністю, видами підприємницької діяльності, що не виключає їхнього права отримувати дивіденди, доходи від інших корпоративних прав, доходи від оренди та відчуження рухомого та нерухомого майна, пасивні доходи.

Аудитори можуть займатися громадською, освітньою, викладацькою та науковою діяльністю, підготовкою публікацій з отриманням відповідної винагороди.

Не може бути аудитором особа, яка має не погашену або не зняту в установленому порядку судимість або на яку протягом останнього року накладалося адміністративне стягнення за вчинення

корупційних правопорушень, а також особа, до якої було застосовано протягом останнього року стягнення у вигляді виключення з Реєстру за подання до Реєстру недостовірної інформації.

Атестація аудиторів

Стаття 19. Атестація аудиторів

1. Аудитором може бути визнана фізична особа, яка:

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

2. 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.

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

4. Особам, які під час навчання у вищих навчальних закладах вивчали предмети за напрямками, зазначеними у частині другій цієї статті, протягом мінімальної кількості годин, визначеної комісією з атестації згідно із затвердженим Порядком, та успішно склали іспит, за рішенням комісії з атестації можуть бути зараховані теоретичні знання з відповідних предметів.

Особам, які склали відповідні теоретичні іспити за напрямками, зазначеними у цій статті, в професійних організаціях, що є дійсними членами Міжнародної федерації бухгалтерів, та ці особи є членами цих організацій або перебувають у процесі набуття членства у цих організаціях, за рішенням комісії з атестації зараховуються теоретичні знання.

5. 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 7 років та пройшла стажування у порядку, визначеному цим Законом, може бути атестована за результатами кваліфікаційного іспиту.

6. Кваліфікаційний іспит та іспити з теоретичних знань проводяться незалежними центрами оцінювання знань, акредитованими комісією з атестації.

7. Атестація аудиторів здійснюється комісією з атестації.

Комісія з атестації складається з дев'яти 9 осіб та формується шляхом делегування до її складу:

1) однієї особи від вищих навчальних закладів за поданням центрального органу виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну політику у сфері вищої освіти;

2) двох осіб – представників професійних організацій аудиторів та бухгалтерів, які є членами Міжнародної федерації бухгалтерів;

3) однієї особи від Аудиторської палати України;

4) по одній особі від Національного банку України, Національної комісії з цінних паперів та фондового ринку, Національної комісії, що здійснює державне регулювання у сфері ринків фінансових послуг, центрального органу виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну політику у сфері бухгалтерського обліку та аудиту, центрального органу виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну політику економічного розвитку.

Строк повноважень членів комісії з атестації становить три роки. Положення про комісію з атестації погоджується Органом суспільного нагляду за аудиторською діяльністю та затверджується наказом центрального органу виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну політику у сфері бухгалтерського обліку та аудиту.

Матеріально-технічне та методичне забезпечення діяльності комісії з атестації здійснюється Органом суспільного нагляду за аудиторською діяльністю.

8. До компетенції комісії з атестації належать:

1) організація розробки та подання на схвалення до Органу суспільного нагляду за аудиторською діяльністю проєктів Порядку складання іспитів, Порядку проходження стажування, Порядку безперервного професійного навчання аудиторів, Порядку зарахування теоретичних знань, інших нормативно-правових актів з питань атестації та професійного навчання аудиторів;

2) затвердження програм іспитів для кандидатів в аудитори в обсязі, не меншому ніж обсяги навчальних програм вищих навчальних закладів IV рівня акредитації;

3) організація проведення іспитів;

4) затвердження результатів іспитів;

5) прийняття рішень про зарахування іспиту у випадках, передбачених цим Законом;

6) розгляд апеляцій на результати іспитів;

7) акредитація незалежних центрів оцінювання, центрів з підготовки екзаменаційних завдань та призначення осіб з перевірки екзаменаційних робіт;

8) формування вимог до юридичних осіб, що можуть проводити безперервне професійне навчання аудиторів;

9) прийняття рішення про визнання кваліфікаційної придатності особи до провадження аудиторської діяльності.

Неправомірні рішення комісії з атестації аудиторів, її дії або бездіяльність, що обмежують чи порушують права юридичних або фізичних осіб, можуть бути оскаржені до Органу суспільного нагляду за аудиторською діяльністю або до суду.

9. Порядок складання іспитів (у тому числі методика оцінювання кваліфікаційних іспитів, порядок розподілу коштів, отриманих у вигляді плати за складання іспиту) та порядок проходження стажування розробляються комісією з атестації та подаються на схвалення до Органу суспільного нагляду за аудиторською діяльністю, який після схвалення передає їх для затвердження центральному органу виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну політику у сфері бухгалтерського обліку та аудиту.

10. Іспити проводяться у письмовій або електронній формі з дотриманням анонімності та конфіденційності.

11. За складання іспиту справляється плата у розмірі **однієї мінімальної заробітної плати, встановленому на початок відповідного року**. Зазначені кошти розподіляються лише між суб'єктами, які здійснюють підготовку екзаменаційних завдань, незалежними центрами оцінювання знань та особами з перевірки екзаменаційних робіт відповідно до затвердженого порядку. У разі зарахування іспиту плата не справляється.

12. **Свідоцтво про складання іспитів з теоретичних знань та кваліфікаційного іспиту** видається на підставі рішення комісії з атестації центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну політику у сфері бухгалтерського обліку та аудиту.

Свідоцтво є чинним протягом п'яти років з дня складання кваліфікаційного іспиту.

13. 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.

14. **У разі наявності чинного свідоцтва про складання іспитів з теоретичних знань та кваліфікаційного іспиту і позитивної характеристики за результатами набуття практичного досвіду у суб'єкта аудиторської діяльності комісія з атестації приймає рішення про визнання кваліфікаційної придатності особи до провадження аудиторської діяльності.**

1. Для здійснення аудиторської діяльності одноособово аудитор набуває права на провадження аудиторської діяльності після підтвердження кваліфікаційної придатності та набуття практичного досвіду, 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.

2. Юридичними особами аудиторської діяльності є аудиторські фірми. Аудиторська фірма набуває права на провадження аудиторської діяльності за умови відповідності встановленим вимогам:

- загальний розмір частки засновників (учасників) аудиторської фірми, які не є аудиторами та/або аудиторськими фірмами, у статутному капіталі не може перевищувати 30 відсотків;

- посадовою особою, яка відповідно до установчих документів здійснює керівництво аудиторською фірмою, може бути лише аудитор;

- керівник аудиторської фірми не може бути керівником іншої юридичної особи, що здійснює підприємницьку діяльність за видами, не сумісними з аудиторською діяльністю.

Аудиторська фірма повинна мати добру репутацію. Аудиторська фірма не може вважатися такою, що має добру репутацію, якщо протягом двох років поспіль до аудиторської фірми застосовувалося більше трьох разів стягнення у вигляді попередження або зупинення права на надання послуг з обов'язкового аудиту фінансової звітності або обов'язкового аудиту фінансової звітності підприємств, що становлять суспільний інтерес.

Аудиторська фірма, яка втратила добру репутацію, виключається з Реєстру за рішенням Органу суспільного нагляду за аудиторською діяльністю.

Для здійснення аудиторської діяльності аудиторська фірма повинна бути зареєстрована як суб'єкт підприємницької діяльності у виконавчому комітеті міської, районної в місті ради або в районній, районній міст Києва і Севастополя державній адміністрації за місцезнаходженням та в Аудиторській палаті України як суб'єкт аудиторської діяльності.

Для державної реєстрації суб'єкта підприємницької діяльності юридичні особи подають такі документи:

- рішення власника (власників) або уповноваженого ним (ними) органу про створення юридичної особи (крім приватного підприємства). Якщо власників або уповноважених ними органів два і більше, таким рішенням є установчий договір, а також протокол установчих зборів (конференції) у випадках, передбачених законом;

-статут, якщо це необхідно для створюваної організаційної форми підприємництва;

-реєстраційна картка встановленого зразка, яка є водночас заявою про державну реєстрацію;

- документ, що засвідчує сплату власником (власниками) внеску до статутного фонду суб'єкта підприємницької діяльності в розмірі, передбаченому законом;

- документ, що засвідчує внесення плати за державну реєстрацію.

Відповідальність аудитора та суб'єкта аудиторської діяльності.

Стаття 42. Дисциплінарні заходи, що застосовуються до аудиторів та суб'єктів аудиторської діяльності.

Дисциплінарне провадження – це процедура розгляду письмової скарги, подання або загальнодоступної інформації, що містить відомості про наявність у діях суб'єкта аудиторської діяльності ознак професійного проступку.

Підставою для притягнення аудитора та суб'єкта аудиторської діяльності до професійної відповідальності є вчинення ними професійного проступку.

Професійним проступком аудитора та суб'єкта аудиторської діяльності є:

1) невиконання або неналежне виконання своїх професійних обов'язків;

2) недотримання вимог незалежності суб'єкта аудиторської діяльності;

3) порушення міжнародних стандартів аудиту;

4) ухилення суб'єктів аудиторської діяльності від проведення перевірки з контролю якості та/або невиконання рекомендацій, наданих за результатами проведення перевірок з контролю якості;

5) порушення вимог Закону щодо повноти, достовірності та своєчасності подання відомостей про аудитора та суб'єкта аудиторської діяльності для оприлюднення у Реєстрі;

6) порушення інших обов'язків, визначених Законом.

За вчинення професійного проступку до аудитора та суб'єкта аудиторської діяльності може застосовуватися одне з таких **стягнень**:

1) **попередження**, що вимагає від аудитора та суб'єкта аудиторської діяльності, відповідального за порушення, припинення неприйнятної поведінки або усунення порушення та утримання від будь-яких подібних повторних дій;

2) **зупинення права** на надання послуг з обов'язкового аудиту фінансової звітності або обов'язкового аудиту фінансової звітності підприємств, що становлять суспільний інтерес, на строк **від одного місяця до трьох років**;

3) **офіційна заява** Органу суспільного нагляду за аудиторською діяльністю або Аудиторської палати України про невідповідність аудиторського звіту вимогам Закону;

4) **накладення штрафу** на аудитора або суб'єкта аудиторської діяльності;

5) **виключення аудитора або суб'єкта** аудиторської діяльності з Реєстру.

Аудитор або суб'єкт аудиторської діяльності може притягуватися до професійної відповідальності протягом семи років з дня вчинення професійного проступку.

На суб'єкта аудиторської діяльності накладається **штраф у розмірі**:

1) до 30 відсотків суми винагороди за договором про надання аудиторських послуг у разі укладення договору без належного забезпечення виконання вимог та обмежень, встановлених Законом;

2) до 10 відсотків суми винагороди за договором про надання аудиторських послуг у разі надання послуг з обов'язкового аудиту фінансової звітності без чинного договору страхування цивільно-правової відповідальності суб'єкта аудиторської діяльності перед третіми особами, який провадить обов'язковий аудит.

Штрафи сплачуються до Державного бюджету України.

Стаття 43. Відповідальність суб'єктів аудиторської діяльності перед третіми особами

Відповідальність суб'єкта аудиторської діяльності перед замовником аудиторських послуг та третіми особами обмежується виключно реальними збитками, що виникли внаслідок неправомірної дії або бездіяльності суб'єкта аудиторської діяльності у разі надання послуг з обов'язкового аудиту або огляду фінансової звітності.

4.3. 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 і Швеції. 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 Спілки 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.

АПУ є правонаступником Аудиторської палати України (яка створена відповідно до Закону України «Про аудиторську діяльність»

від 22.04.1993 р. № 3125-ХІІ, та зареєстрована 20.12.1993 р., відомості про яку включено до Єдиного державного реєстру 02.08.2007 р. за № 1 074 120 0000 026345, код ЄДРПОУ 00049972), за всіма правами та обов'язками.

Членами АПУ є включені до Реєстру аудиторів та суб'єктів аудиторської діяльності (далі – Реєстр) аудитори і аудиторські фірми.

Аудиторська палата України:

1) здійснює реєстрацію аудиторів та суб'єктів аудиторської діяльності;

2) здійснює контроль якості аудиторських послуг суб'єктів аудиторської діяльності, крім тих, які здійснюють обов'язковий аудит фінансової звітності підприємств, що становлять суспільний інтерес;

3) регулює взаємовідносини між членами Аудиторської палати України у процесі провадження аудиторської діяльності;

4) здійснює дисциплінарні провадження щодо суб'єктів аудиторської діяльності, крім тих, які здійснюють обов'язковий аудит фінансової звітності підприємств, що становлять суспільний інтерес;

5) здійснює контроль за безперервним навчанням аудиторів, крім тих, які здійснюють обов'язковий аудит фінансової звітності підприємств, що становлять суспільний інтерес;

6) бере участь у проведенні експертизи законопроектів і нормативно-правових актів з питань аудиторської діяльності;

7) узагальнює інформацію про практику застосування міжнародних стандартів аудиту та надає рекомендації на запит суб'єктів аудиторської діяльності щодо спірних та складних питань;

8) представляє аудиторів України у відносинах з органами державної влади, органами місцевого самоврядування, їх посадовими і службовими особами, підприємствами, установами, організаціями незалежно від форми власності, громадськими об'єднаннями та міжнародними організаціями;

9) забезпечує захист професійних прав аудиторів;

10) забезпечує доступ та відкритість інформації стосовно аудиторів України.

Органами управління Аудиторської палати України є:

1) з'їзд аудиторів України;

2) Рада Аудиторської палати України (11 осіб) на 5 років.

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

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

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

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

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

Стаття 15. Організація суспільного нагляду за аудиторською діяльністю

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

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

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

4.4. 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

- Загальносистемні і спеціалізовані методичні і керівні матеріали
- Фінансова інформація попередніх і поточних періодів та інформація перспективного характеру

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

[джерела: 1, 2, 3, 10, 13, 16]

1. Які основні нормативно-правові документи регулюють аудиторську діяльність в Україні?
2. Порядок атестації аудиторів.
3. Класифікація підприємств відповідно до законодавства.

Тема 5. Аудиторський ризик і оцінювання системи внутрішнього контролю

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 «Ідентифікація та оцінювання 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

5.1. 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 не 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 звіт із застереженням або негативний аудиторський звіт залежно від того, наскільки суттєвою є помилка. При прийнятті рішення про включення чи не включення застереження до аудиторського звіту 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 аудитор керується 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.

5.2. 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 аудиторський звіт 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.

5.3. Розрахунок прийняттого 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 звіту 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.

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

5.4. 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.

5.5. 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
[джерела: 2, 3, 5, 7, 15, 16]

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 звіти?
5. Фактори впливу на підприємницький ризик аудитора (аудиторської фірми).

Тема 6. Підготовка до проведення 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

6.1. 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.

6.2. 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.

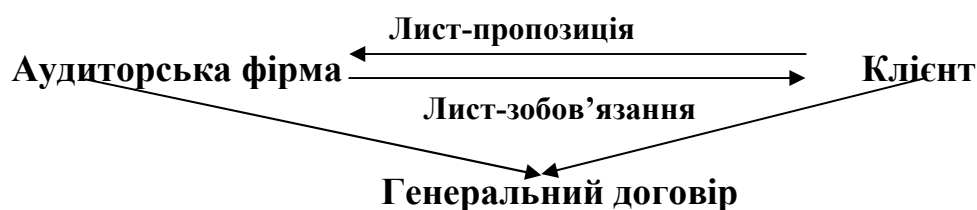
Принцип оптимальності полягає у тому, що в процесі планування аудиторській фірмі слід забезпечити варіантність для можливості вибору оптимального варіанта загального плану і програми аудиту на підставі критеріїв, визначених аудиторською фірмою.

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).

6.3. 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

ризик. 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 **[джерела: 2, 3, 5, 9, 14, 15]**

1. Організаційні етапи аудиту.
2. Загальні принципи планування аудиторської перевірки.

МОДУЛЬ 2. МЕТОДИКА ПРОВЕДЕННЯ АУДИТУ

Тема 7. 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 «Події після звітного періоду»
- ◆ 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

7.1. 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.

7.2. 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 звіті 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.

7.3. 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 документу присвоюється код (шифр).

◆ сторінки кожного робочого документа в межах однієї назви слід пронумерувати;

◆ 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 звіту клієнтові.

Питання для самостійного вивчення [джерела: 2, 3, 4, 5, 7, 9, 14, 15]

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?

Тема 8. Аудит фінансової звітності

Програмна анотація

1. Аудит облікової політики підприємства.
2. Зміст, основні завдання та порядок аудиту активів та пасивів.
3. Оцінка фінансової звітності.
4. Особливості проведення обов'язкового аудиту та аудиту підприємств, що становлять суспільний інтерес.

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

8.1. 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.

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

АКТИВ = ПАСИВ

АКТИВ = ВЛАСНИЙ КАПІТАЛ + ЗОБОВ'ЯЗАННЯ

Таблиця Узгодженість Плану рахунків із структурою фінансових звітів

План рахунків		Фінансова звітність	
Клас	Найменування класу		
1	Необоротні активи	Б А Л А Н С	Розділ 1 активу
2	Запаси		Розділ 2 активу
3	Кошти, розрахунки та інші активи		Розділ 2 активу
4	Власний капітал та забезпечення зобов'язань		Розділи 1 пасиву
5	Довгострокові зобов'язання		Розділ 2 пасиву
6	Поточні зобов'язання		Розділ 3 пасиву
7	Доходи і результати діяльності	Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)	
8	Витрати за елементами		
9	Витрати діяльності		
0	Позабалансові рахунки	Примітки до фінансової звітності	

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 регістри, 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 регістрах 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 реєстри 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 реєстрах 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 реєстри 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 реєстри 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.

8.3. 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

Бухгалтерський облік та фінансова звітність ґрунтуються на таких принципах:

1. повне висвітлення - фінансова звітність повинна містити всю інформацію про фактичні та потенційні наслідки господарських операцій та подій, здатних вплинути на рішення, що приймаються на її основі;

2. автономність - кожне підприємство розглядається як юридична особа, відокремлена від її власників, у зв'язку з чим особисте майно та зобов'язання власників не повинні відображатися у фінансовій звітності підприємства;

3. послідовність - постійне (з року в рік) застосування підприємством обраної облікової політики. Зміна облікової політики можлива лише у випадках, передбачених національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку, міжнародними стандартами фінансової звітності та національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку у державному секторі, і повинна бути обґрунтована та розкрита у фінансовій звітності;

4. безперервність - оцінка активів та зобов'язань підприємства здійснюється виходячи з припущення, що його діяльність буде тривати й надалі;

5. нарахування - доходи і витрати відображаються в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності в момент їх виникнення, незалежно від дати надходження або сплати грошових коштів;

6. превалювання сутності над формою - операції обліковуються відповідно до їх сутності, а не лише виходячи з юридичної форми;

7. єдиний грошовий вимірник - вимірювання та узагальнення всіх господарських операцій підприємства у його фінансовій звітності здійснюються в єдиній грошовій одиниці;

8. інших принципах, визначених міжнародними стандартами або національними положеннями (стандартами) бухгалтерського

обліку, або національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку в державному секторі залежно від того, які з наведених стандартів застосовуються підприємством.

При загальному огляді фінансової звітності аудитор використовує наступні прийоми:

- ◆ формальну перевірку звітних форм (перевірку правильності заповнення адресної частини, наявності всіх передбачених реквізитів та показників, відсутності помарок, підчищень);
- ◆ 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;
- ◆ 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.

8.4. Особливості проведення обов'язкового аудиту та аудиту підприємств, що становлять суспільний інтерес

Підприємства, що становлять суспільний інтерес, – підприємства – емітенти цінних паперів, цінні папери яких допущені до торгів на фондових біржах або щодо цінних паперів яких здійснено публічну пропозицію, банки, страховики, недержавні пенсійні фонди, інші фінансові установи (крім інших фінансових установ та недержавних пенсійних фондів, що належать до мікропідприємств та малих підприємств) та підприємства, які відповідно до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» належать до великих підприємств.

Великими є підприємства – підприємства, показники яких на дату складання річної фінансової звітності за рік, що передуює звітному, відповідають щонайменше двом із таких критеріїв:

- ◆ балансова вартість активів – понад 20 мільйонів євро;
- ◆ чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) – понад 40 мільйонів євро;
- ◆ середня кількість працівників – понад 250 осіб.

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

Відповідно до **статті 23 ЗУ** «Вимоги до внутрішньої організації суб'єктів аудиторської діяльності, які мають право проводити обов'язковий аудит фінансової звітності» суб'єкт аудиторської діяльності для надання послуг з обов'язкового аудиту фінансової звітності має забезпечити:

1) незалежність та об'єктивність аудиторів та ключового партнера при наданні аудиторських послуг, зокрема шляхом впровадження відповідних політики та процедур, а також наявність системи контролю за їх виконанням;

2) запровадження системи внутрішнього контролю, процедур реєстрації та обліку фактів, інформація про які підлягає фіксації та розкриттю, механізмів внутрішнього контролю, застосування методики оцінки ризиків, заходів та засобів для захисту систем обробки інформації;

3) можливість інформування уповноваженої особи суб'єкта аудиторської діяльності про факти порушень вимог ЗУ його працівниками;

4) достатній рівень кваліфікації та досвіду аудиторів і персоналу, який залучається до надання послуг відповідно до міжнародних стандартів аудиту. В суб'єкті аудиторської діяльності за основним місцем роботи має працювати не менше трьох аудиторів. При наданні послуг з обов'язкового аудиту фінансової звітності підприємств, що становлять суспільний інтерес (крім тих, що відповідають критеріям малого підприємства), за основним місцем роботи має працювати не менше п'яти аудиторів із загальною чисельністю штатних кваліфікованих працівників, які залучаються до виконання завдань, не менше 10 осіб, з яких щонайменше дві особи повинні підтвердити кваліфікацію відповідно до статті 19 ЗУ або мати чинні сертифікати (дипломи) професійних організацій, що підтверджують високий рівень знань з міжнародних стандартів фінансової звітності. Перелік

професійних організацій, сертифікат (диплом) яких свідчить про високий рівень відповідних знань, затверджується Радою нагляду;

5) достатній рівень забезпеченості працівниками за основним місцем роботи для виконання завдань з обов'язкового аудиту фінансової звітності. У разі залучення до надання цих послуг аудиторів та інших працівників, які не є працівниками за основним місцем роботи суб'єкта аудиторської діяльності, суб'єкт аудиторської діяльності зобов'язаний вжити заходів для недопущення зниження якості внутрішнього контролю. Участь працівників суб'єкта аудиторської діяльності, які працюють не за основним місцем роботи, у виконанні завдання з обов'язкового аудиту фінансової звітності не впливає на обсяг відповідальності суб'єкта аудиторської діяльності, яка на нього покладається відповідно до законодавства та договору, укладеного з юридичною особою, якій надаються відповідні послуги;

б) запровадження організаційних та адміністративних механізмів для попередження, ідентифікації, усунення або управління і розкриття будь-яких ризиків та загроз своїй незалежності;

7) запровадження внутрішньої політики та процедур виконання завдань з обов'язкового аудиту фінансової звітності, що також мають передбачати обов'язковість інструктажу, нагляду та перевірки роботи аудиторів та інших працівників, вимог до створення і обсягу робочих документів аудитора;

8) запровадження внутрішньої системи контролю якості аудиторських послуг. Відповідальність за організацію і ефективне функціонування внутрішньої системи контролю якості несе керівник суб'єкта аудиторської діяльності, при цьому ним може бути призначена відповідальна особа лише з числа аудиторів, яка є працівником суб'єкта аудиторської діяльності за основним місцем роботи;

9) використання вищезазначених внутрішніх процедур, систем, механізмів та ресурсів для забезпечення системного та регулярного надання послуг з обов'язкового аудиту;

10) запровадження механізмів реєстрації та розв'язання нестандартних ситуацій, що мають або можуть мати суттєві наслідки для неупередженості діяльності аудиторів та ключових партнерів, пов'язаної з наданням послуг з обов'язкового аудиту фінансової звітності;

11) застосовування політики оплати праці персоналу, залученого до виконання завдань з обов'язкового аудиту, що передбачала б

стимули для забезпечення якості робіт. При цьому винагорода, отримана суб'єктом аудиторської діяльності від юридичної особи за послуги, не пов'язані з обов'язковим аудитом фінансової звітності, не може будь-яким способом враховуватися при визначенні обсягу оплати праці аудиторам та іншим працівникам, залученим до виконання завдання з обов'язкового аудиту фінансової звітності цієї юридичної особи;

12) постійний моніторинг, оцінювання відповідності та ефективності внутрішньої політики і процедур, системи внутрішнього контролю, у тому числі щорічна оцінка внутрішньої системи контролю якості та вжиття відповідних заходів для усунення будь-яких недоліків. Суб'єкт аудиторської діяльності може залучати для незалежного оцінювання внутрішньої системи контролю якості професійні організації аудиторів. Суб'єкт аудиторської діяльності повинен зберігати інформацію про результати оцінки ефективності системи внутрішнього контролю та вжиті заходи протягом семи років.

Завдання з обов'язкового аудиту фінансової звітності не повинно включати надання впевненості щодо майбутньої дієздатності юридичної особи, фінансова звітність якої перевіряється, а також ефективності або результативності діяльності її органів управління або посадових осіб із провадження господарської діяльності на сьогодні або у майбутньому.

Питання для самостійного вивчення **[джерела: 2, 3, 4, 5, 7, 9, 11, 12, 15]**

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

2. Чим повинні бути підтвержені 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 9. Узагальнення результатів аудиту та інших аудиторських послуг

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»
- ◆ 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 зі звітування 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

9.1. 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 висновків визначається МСА 800 «Особливі положення – аудити фінансової звітності, складеної відповідно до концептуальних основ спеціального призначення». Види аудиторських звітів спеціального призначення визначаються характером аудиторських послуг (наприклад, тематична аудиторська перевірка, аудит дотримання договірних відносин та ін.).

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

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

9.2. 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 Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність».

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 звіту, який надається в результаті аудиторської перевірки фінансових звітів суб'єкта господарювання, проведеної незалежним аудитором. Багато рекомендацій можна адаптувати для підготовки аудиторських звітів 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, що мають відповідну серію сертифіката аудитора України на вид проведеного аудиту);
- ↪ Адреса аудиторської фірми (вказується адреса аудитора чи аудиторської фірми).

9.3. 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 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 висновок 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 аудиту 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 звіту аудитора 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 самостійного вивчення **[джерела: 1, 2, 3, 5, 6, 9, 14, 15]**

1. За яких обставин аудитор може відмовитись від видачі аудиторського звіту?
2. Яка різниця між аудиторським звітом і звітом аудитора перед замовником?
3. Як розподіляється відповідальність між аудитором, замовником та третіми особами?

Тема 10. Реалізація матеріалів аудиту

Програмна анотація

1. Аналіз та оцінка матеріалів аудиту.
2. Форми реалізації матеріалів аудиту.
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 – проєкт 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 звіті.

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 аудиторського звіту. Але коли після дати підписання аудиторського звіту 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 звіт, 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 звіт

про ймовірність постійної діяльності підприємства і зміст звіту не змінюється.

10.2. Форми реалізації матеріалів аудиту

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 аудит фінансової звітності та 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 10.1 – 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 дані, 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, проєкт наказу (рішення). У підсумковій частині проєкту 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 перевірками та зазначені в документах з перевірки.

У розпорядчій частині проєкту 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 звіт допомагає користувачам скласти власне уявлення про достовірність фінансової звітності підприємства. Проте аудиторський звіт 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, неустойкам, 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 звітнього 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

[джерела: 2, 3, 4, 6, 14]

1. Необхідність вжиття заходів за результатами аудиту та їх роль у подальшій співпраці з аудитором.
2. Які форми повідомлення інформації замовнику аудиту доречні?
3. Які повноваження різних замовників аудиту за результатами його провадження?

Тема 11. Контроль якості аудиту фінансової звітності та інших аудиторських послуг

Програмна анотація

1. Нормативні засади здійснення контролю якості аудиторських послуг.
2. Організація та здійснення контролю якості аудиторських послуг.
3. Відповідальність суб'єктів аудиторської діяльності.

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 (Затверджено рішенням чергового з'їзду аудиторів України від 18 травня 2019 року № 1/7)
- ◆ Положення про Раду нагляду за аудиторською діяльністю (Протокол від 27 травня 2019 року № 5/11 (із змінами внесеними протокольними рішеннями Ради нагляду за аудиторською діяльністю від 27 вересня 2019 року № 8/14 та від 31 січня 2020 року № 1/17)
- ◆ Положення про Інспекцію із забезпечення якості (Схвалено Радою нагляду за аудиторською діяльністю, протокол засідання від 22 квітня 2019 року № 4/10)
- ◆ МСА 220 «Контроль якості аудиту фінансової звітності»

Англо-український словник ключових термінів

Quality control – контроль якості

Responsible party – відповідальна сторона

Control activities – заходи контролю

Inspection (in relation to quality control) – інспектування (стосовно контролю якості)

Review (in relation to quality control) – огляд (щодо контролю якості)

Engagement quality control review – Перевірка контролю якості завдання

Monitoring – моніторинг

Теоретичний матеріал

11.1. Нормативні засади здійснення контролю якості аудиторських послуг

Питання контролю якості аудиторських послуг на сьогодні регулюється і здійснюється на різних рівнях.

1. Заходи контролю якості на рівні професійної організації, Аудиторською палатою України:

- затвердження стандартів і відповідних рекомендацій для аудиторів (аудиторських фірм);
- складання програми перевірки якості, погодженої членами організації;
- забезпечення професійної компетенції осіб, залучених до перевірок;
- освітні і дисциплінарні заходи.

2. Елементи системи контролю якості на рівні внутрішньофірмового контролю:

2.1. Людські ресурси (персонал фірми повинен мати достатні здібності, компетентність та відданість етичним принципам, які дають можливість виконувати аудиторські завдання);

2.2 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);

2.3. Моніторинг (фірма має постійно розглядати та проводити оцінку системи контролю якості, а також періодично перевіряти окремі завершені завдання);

2.4. Вимоги етики (чесність, об'єктивність, професійна компетентність та належна ретельність, конфіденційність, професійна поведінка);

2.5. 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);

2.6. Виконання завдання (робота доручається персоналу, який має відповідний ступінь підготовки і досвід у відповідності до професійних стандартів).

Встановлення стандартів та надання рекомендацій щодо відповідальності аудитора (аудиторської фірми) стосовно її системи

контролю якості для виконання аудиторських завдань, є метою Міжнародного стандарту контролю якості 1, зокрема, з політики та процедур контролю якості для фірм, що виконують аудит та огляд фінансової інформації; стосовно інших завдань з надання впевненості та, що надають супутні послуги.

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.

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.

11.2. Організація та здійснення контролю якості аудиторських послуг

Контроль якості аудиторських послуг суб'єктів аудиторської діяльності здійснюється шляхом проведення перевірки якості аудиторських послуг суб'єктів аудиторської діяльності щодо дотримання ними міжнародних стандартів аудиту, принципу незалежності, ефективності внутрішньої системи контролю якості аудиторських послуг дотримання вимог Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність».

Система контролю якості аудиторських послуг складається з політики та процедур, розроблених та впроваджених суб'єктами аудиторської діяльності відповідно до міжнародних стандартів аудиту.

Обов'язковий контроль якості аудиторських послуг здійснюється щодо:

- 1) суб'єктів аудиторської діяльності, які надають послуги із обов'язкового аудиту фінансової звітності великих підприємств, банків, професійних учасників фондового ринку та емітентів, цінні папери яких допущені до торгів на фондових біржах або щодо цінних паперів яких здійснено публічну пропозицію, - один раз на три роки;

2) суб'єктів аудиторської діяльності, які надають послуги із обов'язкового аудиту фінансової звітності, крім зазначених у пункті 1, - один раз на шість років.

Контроль якості аудиторських послуг суб'єктів аудиторської діяльності, які мають право проводити обов'язковий аудит фінансової звітності підприємств, що становлять суспільний інтерес, проводиться Інспекцією.

Контроль якості аудиторських послуг суб'єктів аудиторської діяльності, які надають послуги із обов'язкового аудиту фінансової звітності (крім суб'єктів аудиторської діяльності, які мають право проводити обов'язковий аудит фінансової звітності підприємств, що становлять суспільний інтерес), проводиться Аудиторською палатою України.

Контроль якості аудиторських послуг суб'єктів аудиторської діяльності, які не надають послуги із обов'язкового аудиту фінансової звітності, здійснюється за їхньою власною ініціативою Аудиторською палатою України.

З метою організації проведення контролю якості аудиторських послуг Інспекція:

1) розробляє та подає на розгляд Ради нагляду Порядок проведення перевірок з контролю якості;

2) розробляє рекомендації щодо проведення перевірок з контролю якості;

3) затверджує щорічні плани-графіки проведення перевірок з контролю якості;

4) призначає інспекторів для проведення перевірок з контролю якості;

5) ухвалює звіти за результатами перевірок з контролю якості;

6) затверджує рекомендації щодо усунення недоліків внутрішньої системи контролю якості, виявлених за результатами перевірок;

7) готує подання Раді нагляду щодо застосування стягнень за результатами перевірок з контролю якості.

6. З метою організації проведення контролю якості аудиторських послуг Аудиторська палата України:

1) бере участь у розробці Порядку проведення перевірок з контролю якості;

2) розробляє рекомендації щодо проведення перевірок з контролю якості;

3) розробляє щорічні плани-графіки проведення перевірок з контролю якості та подає їх на погодження Органу суспільного нагляду за аудиторською діяльністю;

4) створює у своєму складі Комітет з контролю якості аудиторських послуг;

5) затверджує звіти за результатами перевірок з контролю якості;

6) затверджує рекомендації щодо усунення недоліків внутрішньої системи контролю якості, виявлених за результатами перевірок;

7) застосовує до суб'єктів аудиторської діяльності стягнення (крім суб'єктів аудиторської діяльності, які мають право проводити обов'язковий аудит фінансової звітності підприємств, що становлять суспільний інтерес).

Інспекцією та Аудиторською палатою України має бути впроваджено політику та процедури незалежності інспекторів і забезпечено недопущення виникнення конфлікту інтересів.

Безпосередньо перевірки з контролю якості здійснюються інспекторами, які є посадовими особами Інспекції та працівниками Комітету з контролю якості аудиторських послуг Аудиторської палати України. Інспектором може бути призначено особу, яка відповідає таким критеріям:

1) має досвід роботи аудитором не менше п'яти років;

2) припинила діяльність із надання аудиторських послуг одноосібно або у складі суб'єкта аудиторської діяльності;

3) підвищила кваліфікацію за відповідною програмою, затвердженою комісією з атестації.

Перед початком проведення перевірки з контролю якості інспектор повинен задекларувати відсутність конфлікту інтересів між ним та суб'єктом аудиторської діяльності, перевірка якого здійснюватиметься.

Інспектор може здійснювати перевірку суб'єкта аудиторської діяльності, з яким його пов'язували трудові відносини або відносини власності, контролю тощо, не раніше ніж через три роки після припинення таких відносин.

Інспекція та Аудиторська палата України можуть залучати до перевірки з контролю якості суб'єктів аудиторської діяльності експертів. У такому разі щодо експертів мають бути виконані вимоги незалежності, встановлені до інспекторів.

Контроль якості аудиторських послуг передбачає тестування внутрішніх процедур, здійснення перевірки робочих документів,

аудиторських звітів та інших звітів, договорів про надання аудиторських послуг, внутрішніх розпорядчих актів суб'єкта аудиторської діяльності, якими визначаються політика і процедури, які мають застосовуватися при наданні аудиторських послуг, щодо:

1) дотримання застосованих міжнародних стандартів аудиту, вимог щодо незалежності, у тому числі забезпечення достовірності інформації, поданої для включення до Реєстру;

2) кількості та якості використаних ресурсів, у тому числі дотримання вимог щодо безперервного навчання аудиторів;

3) дотримання вимог стосовно винагороди за аудиторські послуги, якщо вони встановлені;

4) ефективності системи внутрішнього контролю якості суб'єкта аудиторської діяльності;

5) достовірності інформації у звіті про прозорість, якщо його оприлюднення передбачається Законом України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність», щодо оцінки ефективності системи внутрішнього контролю якості суб'єкта аудиторської діяльності.

При проведенні перевірки з контролю якості робочі документи обираються виходячи з аналізу ризиків невиконання суб'єктом аудиторської діяльності завдання з аудиту фінансової звітності в обсязі та за процедурами, визначеними міжнародними стандартами аудиту.

За результатами перевірки з контролю якості складається звіт, який має містити основні висновки та рекомендації.

Висновки та рекомендації за результатами перевірки з контролю якості з їх обґрунтуванням мають бути доведені до відома суб'єкта аудиторської діяльності та обговорені з ним до складання звіту.

Порядок проведення перевірок з контролю якості затверджується центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну політику у сфері бухгалтерського обліку та аудиту.

У разі виявлення порушень у системі контролю якості суб'єктів аудиторської діяльності Інспекція та Аудиторська палата України надають відповідному суб'єкту аудиторської діяльності обов'язкові до виконання рекомендації щодо їх виправлення та встановлюють строк їх виправлення, але не більше 12 місяців з дати завершення перевірки.

У разі вчинення суб'єктом аудиторської діяльності професійного проступку, Інспекція направляє до Ради нагляду подання про застосування стягнень.

У разі вчинення суб'єктом аудиторської діяльності професійного проступку, Комітет з контролю якості аудиторських послуг Аудиторської палати України направляє до Ради Аудиторської палати України подання про застосування стягнень.

Інспекція та Комітет з контролю якості аудиторських послуг Аудиторської палати України щороку систематизують та узагальнюють результати проведених перевірок контролю якості аудиторських послуг суб'єктів аудиторської діяльності для подальшого оприлюднення результатів аналізу порушень суб'єктами аудиторської діяльності професійних вимог щодо якості аудиторських послуг на офіційному веб-сайті за рішенням Ради нагляду та Ради Аудиторської палати України.

Неправомірні рішення Інспекції та Аудиторської палати України, які обмежують чи порушують права суб'єктів аудиторської діяльності, можуть бути оскаржені до Ради нагляду або до суду.

(Стаття 40. Контроль якості аудиторських послуг)

Інспекція за дорученням Ради нагляду здійснює регулярний моніторинг змін на ринку аудиторських послуг, зокрема оцінює:

- 1) ризики, що виникають внаслідок значної кількості недоліків у роботі суб'єктів аудиторської діяльності;
- 2) рівень концентрації на ринку;
- 3) роботу аудиторських комітетів або органів (підрозділів), на які покладено відповідні функції;
- 4) необхідність здійснення заходів для зменшення відповідних ризиків.

За результатами моніторингу щонайменше кожні три роки складається звіт.

(Стаття 41. Моніторинг якості ринку аудиторських послуг та конкуренції)

11.3 Відповідальність суб'єктів аудиторської діяльності

Аудитора та суб'єкта аудиторської діяльності може бути притягнуто до професійної відповідальності у порядку дисциплінарного провадження.

Дисциплінарне провадження – це процедура розгляду письмової скарги, подання або загальнодоступної інформації, що

містить відомості про наявність у діях суб'єкта аудиторської діяльності ознак професійного проступку.

Дисциплінарне провадження стосовно суб'єктів аудиторської діяльності, які мають право проводити обов'язковий аудит фінансової звітності підприємств, що становлять суспільний інтерес, здійснюється Радою нагляду.

Дисциплінарне провадження стосовно аудиторів та суб'єктів аудиторської діяльності (крім суб'єктів аудиторської діяльності, які мають право проводити обов'язковий аудит фінансової звітності підприємств, що становлять суспільний інтерес) здійснюється Радою Аудиторської палати України.

Підставою для притягнення аудитора та суб'єкта аудиторської діяльності до професійної відповідальності є вчинення ними професійного проступку. **Професійним проступком** аудитора та суб'єкта аудиторської діяльності є:

- невиконання або неналежне виконання своїх професійних обов'язків;
- недотримання вимог незалежності суб'єкта аудиторської діяльності;
- порушення міжнародних стандартів аудиту;
- ухилення суб'єктів аудиторської діяльності від проведення перевірки з контролю якості та/або невиконання рекомендацій, наданих за результатами проведення перевірок з контролю якості;
- порушення вимог щодо повноти, достовірності та своєчасності подання відомостей про аудитора та суб'єкта аудиторської діяльності для оприлюднення у Реєстрі.

За вчинення професійного проступку до аудитора та суб'єкта аудиторської діяльності може застосовуватися одне з таких стягнень:

1) попередження, що вимагає від аудитора та суб'єкта аудиторської діяльності, відповідального за порушення, припинення неприйнятної поведінки або усунення порушення та утримання від будь-яких подібних повторних дій;

2) зупинення права на надання послуг з обов'язкового аудиту фінансової звітності або обов'язкового аудиту фінансової звітності підприємств, що становлять суспільний інтерес, на строк від одного місяця до трьох років;

3) офіційна заява Органу суспільного нагляду за аудиторською діяльністю або Аудиторської палати України про невідповідність аудиторського звіту вимогам Закону;

4) накладення штрафу на аудитора або суб'єкта аудиторської діяльності;

5) виключення аудитора або суб'єкта аудиторської діяльності з Реєстру.

Аудитор або суб'єкт аудиторської діяльності може притягуватися до професійної відповідальності протягом семи років з дня вчинення професійного проступку.

(Стаття 42. Дисциплінарні заходи, що застосовуються до аудиторів та суб'єктів аудиторської діяльності).

Відповідальність суб'єкта аудиторської діяльності перед замовником аудиторських послуг та третіми особами обмежується виключно реальними збитками, що виникли внаслідок неправомірної дії або бездіяльності суб'єкта аудиторської діяльності у разі надання послуг з обов'язкового аудиту або огляду фінансової звітності. Упущена, втрачена вигода, додаткові витрати, що можуть бути понесені замовником аудиторських послуг та/або третіми особами, не відшкодовуються.

(Стаття 43. Відповідальність суб'єктів аудиторської діяльності перед третіми особами).

Інформація про застосування дисциплінарних стягнень після винесення рішення щодо застосування дисциплінарного стягнення має бути оприлюднена у триденний строк на офіційному веб-сайті Органу суспільного нагляду за аудиторською діяльністю та на офіційному веб-сайті Аудиторської палати України, а також має бути доступною для ознайомлення протягом п'яти років з дати оприлюднення. Інформація про визнання аудиторського звіту таким, що не відповідає вимогам цього Закону, не оприлюднюється, а надсилається до органів державної влади, до яких має подаватися аудиторський звіт, та юридичної особи, фінансова звітність якої перевірялася.

(Стаття 44. Оприлюднення інформації про застосовані стягнення).

Право на звернення до Ради нагляду та/або Аудиторської палати України із заявою (скаргою) щодо дій аудитора або суб'єкта аудиторської діяльності, яка може бути підставою для професійної відповідальності, має кожен, кому відомі факти таких дій.

За дорученням Ради нагляду Інспекція проводить перевірку відомостей, зазначених у заяві (скарзі).

Перевірка відомостей, зазначених у заявах (скаргах), що надходять до Аудиторської палати України, проводиться Комітетом з контролю якості аудиторських послуг Аудиторської палати України.

Заява (скарга) про професійний проступок аудитора або суб'єкта аудиторської діяльності, довідка та всі матеріали перевірки, а також подання та матеріали перевірки з контролю якості подаються:

- 1) Інспекцією - на розгляд Ради нагляду;
- 2) Комітетом з контролю якості аудиторських послуг Аудиторської палати України – на розгляд Ради Аудиторської палати України.

За результатами розгляду дисциплінарної справи Рада нагляду або Рада Аудиторської палати України приймає рішення про притягнення аудитора або суб'єкта аудиторської діяльності до професійної відповідальності за вчинення професійного проступку і застосування до нього стягнення та/або про подання інформації правоохоронним органам, або про закриття дисциплінарної справи. Рішення Ради нагляду або Ради Аудиторської палати України приймається більшістю голосів її загального складу. Рішення Ради нагляду або Ради Аудиторської палати України щодо виключення аудитора або суб'єкта аудиторської діяльності з Реєстру приймається двома третинами голосів загального складу. Рішення у дисциплінарній справі має бути вмотивованим.

(Стаття 45. Порядок дисциплінарного провадження та прийняття рішень)

Питання для самостійного вивчення

[джерела:1, 2, 4, 7, 9, 13, 15]

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

Тема 12. Внутрішній аудит: його сутність та організація на підприємстві

Програмна анотація

1. Сутність, функції та завдання внутрішнього аудиту.
2. Об'єкти внутрішнього аудиту.
3. Організація внутрішнього аудиту на підприємстві.
4. Методика проведення внутрішнього аудиту та узагальнення його результатів.
5. Взаємозв'язок внутрішнього і зовнішнього аудиту

Нормативний матеріал до теми

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

Англо-український словник ключових термінів

Internal auditing – внутрішній аудит

Internal auditor – внутрішній аудитор

Internal audit department – відділ внутрішнього аудиту

Internal control – внутрішній контроль

Management's expert – експерт управлінського персоналу

General controls – загальні заходи контролю

Monitoring of controls – моніторинг заходів контролю

Deficiency in internal control – недолік внутрішнього контролю

Теоретичний матеріал

12.1. Сутність, функції та завдання внутрішнього аудиту

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.

Метою внутрішнього аудиту є удосконалення організації й управління виробництвом, виявлення і мобілізація резервів його зростання, експертна оцінка дотримання економічної політики підприємства, включаючи облікову, оцінка функціонування внутрішньогосподарського контролю, який здійснюється всіма його структурними підрозділами.

Служба внутрішнього аудиту створюється з метою забезпечення ефективності діяльності апарату управління щодо захисту законних майнових інтересів підприємства, удосконалення системи бухгалтерського обліку і сприяння підвищенню ефективності роботи, зміцнення його фінансового стану.

Внутрішній аудит дає можливість:

- виявити помилки й відхилення, проблеми й порушення;
- надати цінну та найповнішу інформацію щодо діяльності підприємства на всіх етапах;
- приймати найдоцільніші рішення з питань ефективного розвитку та функціонування підприємства;
- оцінювати правильність прийнятих рішень, своєчасність їх втілення в життя, рівень ефективності;
- установити, які процеси, напрями діяльності підприємства сприяють досягненню поставленої мети і поліпшенню результатів діяльності підприємства.

Перевагою внутрішнього аудиту є те, що він системний – складається з попереднього, поточного та наступного, є безперервним, суцільним, що має дуже важливе значення для успішного функціонування підприємства.

Практичне застосування внутрішнього аудиту на підприємствах України є досить обмеженим, а його здійснення законодавчо врегульовано лише для банківської сфери.

Основними чинниками запровадження внутрішнього аудиту є:

1. Необхідність систематичного забезпечення керівництва достовірною інформацією.
2. Складність організаційної, управлінської структури підприємства.
3. Необхідність оцінки ефективності діяльності підприємства і його функціональних підрозділів.
4. Потреба удосконалення системи внутрішнього контролю та підвищення надійності облікової системи.

5. Віддаленість дочірніх підприємств, філій від головного офісу компанії тощо.

Основні функції служби внутрішнього аудиту складаються з процедур дослідження окремих операцій підприємства, оцінювання і контролю відповідності цих операцій, відображених у бухгалтерському обліку, контролю за функціями внутрішньої системи контролю підприємства.

Функції внутрішнього аудиту визначаються керівництвом підприємства залежно від змісту і специфіки його діяльності, обсягів, показників, системи управління.

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 достовірної 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.

Основною особливістю внутрішнього аудиту є те, що він виконується під час здійснення і документального оформлення господарських операцій, що дає змогу своєчасно виявити недоліки в роботі і вжити відповідних заходів щодо їх попередження.

Наявність служби внутрішнього аудиту підвищує довіру з боку зовнішніх аудиторів до звітності клієнта, оскільки вони вже заздалегідь передбачають наявність вискоелективної системи бухгалтерського обліку і контролю, здатної перешкоджати виникненню порушень.

Внутрішні аудитори зобов'язані планувати кожну аудиторську перевірку; їм необхідно нагромаджувати, аналізувати, інтерпретувати і документально фіксувати отриману інформацію для підтвердження її результатів; звітувати за результатами аудиторської перевірки і контролювати реалізацію наданих рекомендацій.

12.2. Об'єкти внутрішнього аудиту

Внутрішній аудит є одним із видів господарського контролю суб'єктів підприємницької діяльності. Забезпеченню ефективності діяльності сприяють впровадження і правильна організація системи внутрішнього аудиту. Внутрішній аудит аналізує ситуацію ризику і застерігає від банкрутства, використовує ноу-хау для збільшення

прибутку й ефективності нової технології, вживає заходів, що сприяють фінансовій діяльності 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, здійснення 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.

Успішна реалізація завдань раціональної організації внутрішнього аудиту потребує певних умов і передумов. Основною

умовою є те, що формується сприятливе середовище для запровадження нових форм контролю, адекватних ринковим відносинам.

12.3. Організація внутрішнього аудиту на підприємстві

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. Основний принцип діяльності внутрішнього аудиту – незалежність – визначений чітким встановленням прав, обов'язків і відповідальності, підзвітністю і підлеглистю тільки керівникові 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.

Положенням про службу внутрішнього аудиту також:

- встановлено вимоги до висновку внутрішнього аудитора;

- передбачено обов'язковість підготовки внутрішніми аудиторами письмових висновків після завершення кожної перевірки;

- визначено осіб, яким надаються такі висновки, осіб, які відповідають за виконання рекомендацій внутрішніх аудиторів, і механізм забезпечення виконання цих рекомендацій.

12.4. Методика проведення внутрішнього аудиту та узагальнення його результатів

На відміну від зовнішнього аудиту, який має, як правило, офіційний характер і проводиться вже за оформленою фінансовою звітністю, внутрішній аудит на підприємстві може мати як плановий, так і не плановий характер. Тому для нього характерні всі три етапи контролю:

- ◆ попередній – до здійснення господарських операцій;
- ◆ поточний – під час здійснення господарських операцій;
- ◆ 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).

Внутрішні аудитори повинні дотримуватися **принципів професійної етики:**

- незалежність, поняття, яке безпосередньо пов'язане з організаційним аспектом та визначається ступенем підпорядкованості служби внутрішнього аудиту на підприємстві;

- об'єктивність - неупередженість внутрішнього аудитора щодо надання оцінок та висновків;

- доброзичливість - внутрішні аудитори повинні підтримувати нормальні ділові стосунки як між собою, так і з персоналом, керівництвом підрозділу, що перевіряється, а також із зовнішніми контролерами;

- професіоналізм, компетентність. Внутрішній аудитор повинен володіти необхідними знаннями і майстерністю для належного виконання своїх функцій. Керівник служби при узгодженні з керівництвом підприємства повинен встановити критерії освіти і практичних навичок, необхідних для будь-якої посади, пов'язаної з внутрішнім аудитом;

- конфіденційність означає, що аудитори мають бути обережні в питаннях використання інформації, отриманої в процесі виконання своїх функцій. Вони не повинні використовувати конфіденційну інформацію і свої службові стосунки в особистих цілях.

- лояльність аудиторів означає, що вони не мають бути свідомо втягнуті в нелегальну або неналежну діяльність, брати участь в діях або діяльності, які можуть дискредитувати професію аудитора, вплинути на незалежність і об'єктивність аудитора, викликати

конфлікт інтересів, завдати шкоди (прямо або побічно) підприємству. Служба внутрішнього аудиту має бути самостійним, незалежним і нейтральним органом відносно рівня управління, на якому приймаються рішення.

До **організаційних принципів** внутрішнього аудиту відносять:

1. Принцип однаковості

Кожна аудиторська перевірка здійснюється за однією офіційно встановленою процедурою. Це забезпечує її впорядкованість, однозначність та порівняння.

2. Принцип системності – планування та проведення аудиторських перевірок за різними процесами системи здійснюється з урахування встановленого їх структурного зв'язку.

3. Принцип документального оформлення – проведення кожної аудиторської перевірки певним чином документально оформляється для того, щоб забезпечити зберігання і порівняння інформації про фактичний стан суб'єкта господарювання.

4. Принцип попередження – кожна аудиторська перевірка планується і персонал підрозділу, який перевіряється, завчасно попереджається про цілі, терміни, методи проведення аудиторської перевірки з тим, щоб забезпечити аудиторам необхідний рівень довіри і виключити можливість ухилення персоналу від надання всіх даних для проведення аудиту.

5. Принцип регулярності – аудиторські перевірки проводяться з певною періодичністю з тим, щоб усі процеси і підрозділи підприємства були об'єктом аналізу та оцінювання з боку керівництва підприємства.

6. Принцип незалежності – особи, які проводять аудиторські перевірки, не несуть прямої відповідальності за діяльність, що перевіряється, і не повинні залежати від керівництва підрозділу, з тим, щоб виключити можливість упереджених висновків аудиторських перевірок.

7. Принцип відкритості – результати кожної аудиторської перевірки носять відкритий характер, тобто є доступними кожному працівникові перевіряємого підрозділу.

На основі міжнародних стандартів аудиту Інститут внутрішніх аудиторів як міжнародна асоціація розробив для своїх членів стандарти професійної практики внутрішнього аудиту. Стандарти професійної практики мають рекомендаційний характер, оскільки внутрішній аудит – це внутрішня справа підприємства, а за умов

ринкової економіки втручання у діяльність економічних суб'єктів обмежене.

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.**

1. Планування аудиту.
2. Перевірка і оцінка інформації.
3. Узагальнення результатів аудиту.
4. Контроль виконання рекомендацій внутрішніх аудиторів.

На думку професора Ф.Ф. Бутинця, організація внутрішнього аудиту здійснюється з урахуванням специфіки діяльності підприємства, тому на практиці залежно від видів діяльності, які перевіряє служба внутрішнього аудиту, використовуються такі види внутрішнього аудиту:

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. Метод характеризує способи підходу до вивчення предмету внутрішнього аудиту і є інструментом для вирішення завдань, що стоять перед господарюючим суб'єктом.

Пропоновані наукою методи для здійснення цілеспрямованої і ефективної діяльності внутрішніх аудиторів застосовуються системно з урахуванням їх підпорядкованості та поєднання. Якщо розглядати метод аудиту як сукупність його методичних прийомів, то в процесі внутрішнього і зовнішнього аудиту можуть використовуватися одні й ті самі методичні прийоми. Але різниця в об'єктах і основних принципах зовнішнього і внутрішнього аудиту має певний вплив на їхню методологію, яка виражається у формуванні та використанні аудиторських процедур. Наприклад, зовнішній аудитор, враховуючи принцип істотності, помилку в 100 грн може не брати до уваги,

оскільки це не має істотного впливу на достовірність фінансової звітності. Для внутрішнього аудитора така помилка свідчить про ненадійність системи обліку, і він зобов'язаний провести додаткові процедури контролю.

Необхідно зазначити, що система внутрішнього контролю виходить за межі тих аспектів, що безпосередньо стосуються тільки бухгалтерського обліку.

Внутрішній аудит контролює раціональне витрачення матеріальних, трудових і фінансових ресурсів, дотримання законності господарських операцій, виявлення допущених зловживань чи порушень. На якість виконання контрольних процедур безпосередньо впливають аспекти методології і методики процесу внутрішнього аудиту.

Методологія являє собою сукупність прикладних засобів, спрямованих на вивчення порядку організації служби внутрішнього аудиту. З точки зору технології, процес аудиту являє собою сукупність певних процедур отримання і реалізації контрольної інформації. Методологія в організації об'єктів внутрішнього аудиту проявляється в групуванні (систематизації) їх за принципом певної однорідності та формами контролю.

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

Орієнтовні основні методологічні положення щодо організації внутрішнього аудиту полягають у тому, що насамперед слід укомплектувати штат внутрішніх аудиторів, відтак оптимально розподілити контрольні функції, виробити методичні вказівки з питань внутрішнього аудиту.

Методичні прийоми внутрішнього аудиту можна визначити як сукупність способів вивчення законності, доцільності й ефективності господарських операцій для оцінки діяльності підприємства загалом. Ці прийоми будуть подібними незалежно від особливостей підприємства, оскільки вони різноманітні та їх застосування обумовлюється не тільки об'єктами аудиту, а й професійним рівнем і практичним досвідом працівників аудиторської служби підприємства. Аналіз методичних прийомів внутрішнього аудиту дає змогу розподілити їх на три групи: загальнонаукові, документальні та фактичні, які відомі з теорії фінансово-господарського контролю.

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

Внутрішній аудитор результати своєї роботи відображає у звіті, який дає йому можливість звернути увагу керівництва на відповідну проблему. Тільки після отримання письмового звіту внутрішня аудиторська перевірка вважається закінченою.

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 і 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.

Питання, поставлені у звіті внутрішніх аудиторів, розглядаються як «відкриті» до тих пір, поки від власника (замовника) не надійде відповідь на зауваження і пропозиції. У кінці звітної періоду внутрішні аудитори повинні надавати органам управління (власнику) підсумкові звіти про свою діяльність. В цих звітах виконана робота за видами і ділянками внутрішнього аудиту порівнюється із запланованою, фактичні витрати - з бюджетом фінансування, а також зазначаються недоліки в роботі служби, їх причини і заходи, вжиті для їх усунення.

Результати перевірок оформлюються актами, довідками або звітами у довільній формі залежно від виду контрольної роботи.

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.

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.

Зміст основного розділу аудиторського звіту залежить від типу підприємства, особливостей його функціонування, видів діяльності та від конкретного завдання, визначеного керівництвом підприємства.

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 доведеної висновків аудиту.

Для забезпечення потреб управління підприємством велике значення набуває ефективність роботи внутрішнього аудитора.

Критеріями оцінювання ефективності служби внутрішнього аудиту можуть бути:

- точно визначення його завдань;
- правильне планування роботи;
- використання в комплексі різних способів і прийомів аудиту;
- систематичне підвищення ділової кваліфікації кадрів;
- чітке налагодження інформації про чинність законодавчих актів;
- постійне вивчення передового досвіду організації аудиторської роботи і його застосування;
- удосконалення методики аудиту.

Систему внутрішнього аудиту можна вважати ефективною тільки тоді, коли вона забезпечує при найменших витратах досягнення намічених цілей.

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

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

Виявлені в ході перевірки недоліки, які потребують суттєвих змін у діяльності підрозділу і які належать до компетенції керівника підрозділу, необхідно усунути під час перевірки. Про їх усунення в процесі перевірки роблять відповідні записи у звіті.

Опрацювання висновків та рекомендацій, як правило, відбувається під час аудиторської перевірки або після її проведення. Таким чином внутрішні аудитори уникають ризику неправильного розуміння або тлумачення фактів, тобто підконтрольний суб'єкт може дати пояснення, висловити свою думку щодо виявлених у результаті перевірки фактів, висновків та пропозицій.

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.

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

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.

Обмежена матеріальна відповідальність передбачає обов'язкове відшкодування заподіяної шкоди в розмірі прямої дійсної шкоди, але не більше середньомісячної зарплати працівника. Вона застосовується у тих випадках, коли законом не встановлена інша межа відповідальності.

Підставою для відповідальності в межах середнього місячного заробітку є нанесена шкода через недбалість. В разі навмисного нанесення шкоди настає матеріальна відповідальність у повному розмірі.

Під **повною матеріальною відповідальністю** розуміється відшкодування заподіяної з вини працівника шкоди у повному розмірі, тобто вона не обмежена ні сумою шкоди, ні розміром заробітної плати.

Повну матеріальну відповідальність працівники несуть коли:

1) між працівником та наймачем укладається письмовий договір

про прийняття на себе працівником повної матеріальної відповідальності за незабезпечення збереження майна та інших цінностей, переданих йому для зберігання чи для інших цілей;

2) майно та інші цінності були отримані працівником під звіт за разовою довіреністю чи за іншими разовими документами;

3) шкода нанесена діями працівника, які мають ознаки злочинних;

4) шкода нанесена працівником, який знаходився в нетверезому стані;

5) шкода нанесена нестачею, навмисним знищенням чи навмисним псуванням матеріалів, напівфабрикатів, продукції тощо;

6) шкода, нанесена наймачу при виконанні трудових обов'язків, за який у відповідності з чинним законодавством на працівника покладена повна матеріальна відповідальність;

7) шкода нанесена не при виконанні трудових обов'язків;

8) посадова особа визнана винною у незаконному звільненні або незаконному переведенні працівників на іншу роботу.

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

При порушеннях і зловживаннях слід вживати заходів щодо збереження окремих документів. Для цього їх вилучають як у процесі перевірки, так і по її закінченні. Вилучення документів здійснюється у відповідності з нормативними документами. У першу чергу вилучаються документи, які мають ознаки підчисток, вправлення цифр і тексту, і ті, які містять неправильні і підроблені свідчення. На цих документах не можна робити ніяких поміток.

Проведення внутрішнього аудиту здійснюється за такими етапами:

1. Виявлення проблем та визначення пріоритетних напрямів контролю.
2. Планування внутрішнього аудиту.
3. Збір та оцінка інформації.
4. Узагальнення зібраних даних, формування висновків та рекомендацій.
5. Офіційна відповідь керівництва підприємства на звіт внутрішнього аудитора та контроль виконання розроблених рекомендацій і заходів.

Результати внутрішнього аудиту представляються у підсумкових документах у письмовій формі.

Підсумковими документами внутрішнього аудиту є:

- інформація для керівництва;
- інформація для відділу, діяльність якого перевірялася;
- інформація для зацікавлених відділів;
- інформація та докази для зовнішніх аудиторів;
- підстава для прийняття управлінських рішень.

Внутрішній аудитор несе **відповідальність** 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.

За результатами внутрішнього аудиту **приймаються**:

- рішення з ліквідації негативних явищ, які виявлено внутрішнім аудитором;
- профілактичні заходи із забезпеченості збереження матеріальних ресурсів.

Для ліквідації помилок та недоліків керівництво видає:

- **розпорядження**, якщо у ході аудиту виявлено незначні недоліки та порушення у фінансово-господарській діяльності підприємства, які не пов'язані з корисливими цілями певних робітників та не були причинами матеріальних збитків;

- **накази**, якщо в процесі аудиту виявлено значні недоліки в роботі підприємства, його окремих робітників, а також серйозні порушення 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.

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

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.

Після проведення перевірки внутрішні аудитори повинні контролювати становище на підприємстві щодо виправлення виявлених і зазначених в аудиторському звіті порушень, а також визначити можливе прийняття на себе власниками ризику незастосування відповідних заходів.

Подальший контроль, який проводиться внутрішніми аудиторами, це – встановлення адекватності і ефективності заходів на підприємстві у зв'язку з викладеними в аудиторському звіті зауваженнями внутрішніх аудиторів.

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

Дії керівника служби внутрішнього аудиту для проведення подальшого контролю:

- встановити час, який потрібен на отримання відповідей від керівників підрозділів підприємства щодо усунення виявлених недоліків;
- розглянути відповіді керівників підрозділів, що перевіряються;
- провести в разі потреби повторну контрольну аудиторську перевірку по виявленим раніше фактам.

Керівники підрозділів мають право взяти на себе ризик і відмовити вжити відповідних заходів щодо викладених в аудиторському звіті фактів у зв'язку з великими витратами на їх проведення або з інших міркувань. В такому разі керівник служби внутрішнього аудиту повідомляє про це рішення керівнику підприємства та його власникам.

Деякі викладені в аудиторському звіті внутрішнього аудиту недоліки можуть бути настільки важливими, що потребують від керівників підприємства негайних дій. Внутрішні аудитори зобов'язані тримати такі ситуації під особливим контролем. Якщо керівник служби внутрішнього аудиту переконаний, що власники вживають достатніх заходів для усунення фактів порушень, то

подальший контроль здійснюється в рамках наступної аудиторської перевірки.

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

У книзі ведуть такі графи:

- дата і номер наказу на проведення перевірки;
- найменування підрозділу, в якому проведена перевірка;
- термін проведення перевірки;
- за який період проводиться перевірка;
- організаційний метод перевірки;
- дата звітнього документа про перевірку;
- дата і номер наказу за результатами перевірки;
- строки надання інформації про виконання рішення звіту про перевірку;
- 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;
- передано до суду.

Таким чином, економічна ефективність внутрішнього аудиту досягається за рахунок своєчасного попередження порушень, зловживань, якісного стану та організації внутрішнього контролю, організації облікового процесу, своєчасного реагування керівництва на низку негативних факторів і наданих аудитором пропозицій щодо організаційного процесу, ринків збуту, збільшення обсягів випуску та реалізації продукції тощо.

12.5. Взаємозв'язок внутрішнього і зовнішнього аудиту

Зовнішній аудитор повинен розглянути діяльність внутрішнього аудиту (за його наявності) і його вплив на процедури зовнішнього аудиту. Хоча зовнішній аудитор відповідає за висловлену аудиторську думку і за визначення характеру, розрахунку часу й обсягу зовнішніх аудиторських процедур, певні елементи роботи внутрішнього аудиту можуть бути корисними для зовнішнього аудитора. Зовнішній аудитор повинен отримати достатнє розуміння

функціонування внутрішнього аудиту: це допоможе йому в плануванні аудиту й розробці ефективного аудиторського підходу.

Ефективний внутрішній аудит часто дає змогу змінювати характер, визначати час, а також зменшувати обсяг процедур, що виконує зовнішній аудитор, але не може їх повністю виключити. Проте іноді розглянувши діяльність внутрішнього аудиту, зовнішній аудитор може вирішити, що внутрішній аудит не вплине на процедури зовнішнього аудиту.

Плануючи аудит, зовнішній аудитор має здійснити попередню оцінку функцій внутрішнього аудиту, якщо внутрішній аудит стосується окремих ділянок зовнішнього аудиту фінансових звітів. Попередня оцінка зовнішнім аудитором функцій внутрішнього аудиту впливатиме на його судження стосовно використання внутрішнього аудиту у разі модифікування характеру, розрахунку часу та обсягу процедур зовнішнього аудиту.

Для вивчення і здійснення попередньої оцінки функцій внутрішнього аудиту важливими критеріями є:

а) організаційний статус: певний статус служби внутрішнього аудиту на суб'єкті господарювання і вплив цього статусу на об'єктивність. В ідеальному випадку служба внутрішнього аудиту звітує перед управлінським персоналом найвищого рівня щодо своєї діяльності й не має жодної відповідальності за цю діяльність. Будь-які примуси або обмеження зі сторони управлінського персоналу щодо внутрішнього аудиту необхідно ретельно розглянути. Зокрема, внутрішнім аудиторам необхідно вільно контактувати із зовнішнім аудитором з усіх питань;

б) обсяг діяльності, тобто характер і обсяг завдань, що виконуються внутрішніми аудиторами. Зовнішній аудитор повинен визначити, чи дотримується управлінський персонал рекомендацій внутрішнього аудиту і чим це підтверджується;

в) технічна компетентність: чи здійснюється внутрішній аудит особами, які (як внутрішні аудитори) мають відповідні технічну підготовку і професіоналізм. Наприклад, зовнішній аудитор може здійснити огляд політики найму та навчання внутрішніх аудиторів, їхній досвід і професійну кваліфікацію;

г) належна професійна ретельність: чи належним чином здійснюються планування, контроль, перевірка та документування внутрішнього аудиту. Варто розглянути наявність відповідних аудиторських інструкцій, робочих програм та робочих документів.

Плануючи використання роботи внутрішнього аудиту, зовнішній аудитор має розглянути попередній план внутрішнього аудиту на цей період і обговорити його на початковому етапі. Якщо робота внутрішнього аудиту є одним із факторів для визначення характеру, розрахунку часу й обсягу зовнішніх аудиторських процедур, то бажано попередньо узгодити терміни цієї роботи, обсяг аудиторської перевірки, рівень перевірки та запропоновані методи формування вибірки, документування виконаної роботи, процедури огляду й надання висновку.

Взаємодія з внутрішнім аудитом ефективніша, коли зустрічі відбуваються через певні інтервали протягом періоду. Зовнішній аудитор має бути поінформований про відповідні внутрішні аудиторські звіти й одержати доступ до них; він повинен також бути поінформований про будь-яке суттєве питання, про яке стало відомо внутрішньому аудиту і яке може вплинути на роботу зовнішнього аудитора. Аналогічно, зовнішній аудитор повинен інформувати внутрішнього аудитора про будь-які суттєві питання, що можуть вплинути на здійснення внутрішнього аудиту. Якщо зовнішній аудитор має намір використовувати певну роботу внутрішнього аудиту, йому варто оцінити й перевірити цю роботу для підтвердження її відповідності своїм цілям.

Оцінка певної роботи внутрішнього аудиту охоплює розгляд відповідності обсягу роботи та відповідних програм, розгляд того, чи залишається відповідною попередня оцінка внутрішнього аудиту. Ця оцінка певної роботи може передбачати розгляд того:

а) чи виконується робота особами, що, як внутрішні аудитори, мають відповідну технічну підготовку і професіоналізм, чи належним чином контролюється, перевіряється й документується робота асистентів;

б) чи отримані достатні й відповідні аудиторські докази, що забезпечують достовірну основу для сформульованих висновків;

в) чи відповідають отримані результати обставинам та чи відповідають сформовані висновки результатам виконаної роботи;

г) чи розглянуті належним чином будь-які винятки або незвичайні питання, виявлені внутрішнім аудитом.

Характер, розрахунок часу й обсяг перевірки певної роботи внутрішнього аудиту залежатимуть від судження зовнішнього аудитора про ризик і суттєвість відповідної сфери аудиту, попередньої оцінки внутрішнього аудиту та оцінки певної роботи

внутрішнього аудиту. Такі перевірки можуть передбачати вивчення вже перевірених внутрішнім аудитом статей, вивчення інших подібних статей і спостереження за виконанням внутрішніх аудиторських процедур. Зовнішній аудитор повинен документувати свої висновки щодо певної роботи внутрішнього аудиту, яка була оцінена й перевірена.

Питання для самостійного вивчення
[джерела: 3, 5, 6, 8, 10, 14, 16]

1. Яку роль відіграє внутрішній аудит в системі внутрішнього контролю?
2. Які вимоги ставляться до осіб, що претендують на посаду внутрішнього аудитора?
3. Розкрити зміст поняття «ефективність роботи аудитора».
4. Тактичні прийоми отримання пояснень.
5. Характеристика документа «Акт» та його різновиди.

ПІСЛЯМОВА

Курс лекцій надає можливість забезпечити освітній процес із підготовки здобувачів вищої освіти першого бакалаврського рівня зі спеціальності 281 «Публічне управління та адміністрування» із дисципліни «Аудит», яка є вибірковою компонентою циклу професійної підготовки освітньо-професійної програми підготовки здобувачів вищої освіти «Публічне управління та адміністрування».

Метою курсу лекцій є формування здобувачами вищої освіти теоретичних знань з аудиту.

Програмні результати навчання: розуміти та використовувати технології вироблення, прийняття та реалізації управлінських рішень; уміти здійснювати пошук та узагальнення інформації, робити висновки і формулювати рекомендації в межах своєї компетенції; уміти коригувати професійну діяльність у випадку зміни вихідних умов; застосовувати методи контролю якості у сфері професійної діяльності; використовувати дані статистичної звітності, обліку та спеціальних досліджень у професійній діяльності; уміти аналізувати фінансову та статистичну звітність з використанням комп'ютерних технологій.

Здобувачі 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 звіти, письмові записи, пояснення, проекти наказів, розпоряджень по результатам аудиторських і контрольних дій.

Опанування курсу «Аудит» дозволить здобувачам вищої освіти засвоїти теоретичні основи організації та методології аудиту, зокрема в світовій практиці, та адаптувати їх відповідно до конкретних особливостей розвитку економіки України.

СПИСОК РЕКОМЕНДОВАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. *Аудиторська палата України* : офіційний сайт. URL: <http://apu.com.ua>.
2. Аудит : підруч. (в двох частинах) / О. М. Брадул [та ін.] ; за ред. В. І. Грушко. 4-те вид., допов. і перероб. Київ : Ліра-К, 2019. 324 с.
3. Аудит : підруч. / за ред. О. А. Петрик. Київ : КНЕУ, 2015. 504 с.
4. Рядська В. В, Петраков Я. В. Аудит : підруч. Київ : Центр учбової літератури, 2018. 416 с.
5. Гордієнко Н. І., Харламова О. В., Мізік Ю. І., Конопліна О. О. Аудит: методика і організація : навч. посіб. 2-е вид., перероб. і допов. Харків : ХНУМГ ім. О. М. Бекетова, 2017. 319 с.
6. Баранова А. О., Наумова Т. А., Кашперська А. І. Аудит : навч. посіб. Харків : ХДУХТ, 2017. 246 с.
7. Виноградова М. О., Жидєєва Л. І. Аудит : навч. посіб. Київ : Центр учбової літератури, 2014. 654 с.
8. Внутрішній аудит : навч. посіб. / за ред. Ю. Б. Слободяник. Суми : ТОВ «ВПП «Фабрика друку», 2018. 248 с.
9. Колісник Г. М., Слюсаренко В. Є. Аудит : навч. посіб. Ужгород : ДВНЗ «УжНУ», 2015. 296 с.
10. Пашкевич М. С., Шишкова Н. Л. Контроль: незалежний, внутрішній, державний : навч. посіб. Дніпро : НГУ, 2017. 182 с. URL: <http://ir.nmu.org.ua/handle/123456789/150491>.
11. Плаксієнко В. Я., Верига Ю. А., Кулик В. А., Карпенко Є. А. Облік, оподаткування та аудит : навч. посіб. Київ : Центр учбової літератури, 2019. 509 с.
12. Мороз О. О., Безсмертна О. В. Облік і аудит : навч. посіб. Вінниця : ВНТУ, 2019. 85 с.
13. *ОСНАД – орган суспільного нагляду за аудиторською діяльністю*. URL: <https://www.apob.org.ua/>.
14. Пшенична А. Ж. Аудит : навч. посіб. Київ : Центр учбової літератури, 2018. 320 с.
15. Бондар Ю. В. Робочі документи аудитора. Лід Скедльюли та Програми. Аудиторська вибірка : посіб. 2-е вид. Київ : ДП «Інформаційно-аналітичне агентство», 2017. 396 с.
16. Стасишен М. С., Піча Ю. В. Основи аудиту. Схеми, графіки, таблиці : навч. посіб. Київ : Каравела, 2018. 192 с.

Навчальне видання

Аудит
Курс лекцій

Укладачі: **Дубініна** Марина Вікторівна
Костирко Алла Георгіївна

Формат 60x84/16. Ум. друк. арк. 7,8

Тираж 25 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.