

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

А.Г. Костирко

АУДИТ

***курс лекцій для здобувачів вищої
освіти ступеня «бакалавр»
спеціальності 073 «Менеджмент»
денної та заочної форм навчання***

**Миколаїв
2017**

УДК 336.225.674

ББК 65.262.3

A93

Друкується за рішенням науково-методичної ради
Миколаївського національного аграрного університету
від 31 травня 2017 р., протокол № 9.

Рецензенти:

І. П. Приходько – д-р держ. управління, професор, завідувач
кафедри обліку, аудиту та управління
фінансово-економічною безпекою,
Дніпропетровський державний аграрно-
економічний університет;

Т. І. Лункіна – канд. екон. наук, доцент, доцент кафедри фінансів,
банківської справи та страхування,
Миколаївський національний аграрний
університет.

A93 Аудит : курс лекцій / А. Г. Костирко. – Миколаїв : МНАУ,
2017. – 104 с.

Курс лекцій дає можливість забезпечити освітній процес із
підготовки здобувачів вищої освіти за спеціальністю
073 «Менеджмент» із дисципліни «Аудит», яка є нормативною при
здобутті освітнього ступеня бакалавра з менеджменту.

Курс лекцій розкриває питання організації аудиторської діяльності
і методики проведення аудиту у суб'єктів господарювання, які
відповідають навчальній програмі з цієї дисципліни. Метою даного
курсу є опанування здобувачами вищої освіти загальнотеоретичних,
методичних аспектів аудиторської діяльності, а також набуття певного
досвіду проведення аудиторської перевірки та надання супутніх аудиту
послуг на конкретному підприємстві відповідно до Міжнародних
стандартів аудиту.

УДК 336.225.674

ББК 65.262.3

© Миколаївський національний
аграрний університет, 2017

ЗМІСТ

ПЕРЕДМОВА	4
Змістовий модуль 1. Правові основи та професійне регулювання аудиторської діяльності в Україні	5
Тема 1. Вступ до курсу «Аудит».....	5
Тема 2. Аудит: його зміст та класифікація	12
Тема 3. Основні принципи, предмет та метод аудиту ..	21
Тема 4. Організація та регулювання аудиторської діяльності в Україні	32
Змістовий модуль 2. Контрольно-аудиторський процес	40
Тема 5. Планування, стадії та процедури аудиту	40
Тема 6. Система внутрішнього контролю на підприємстві	45
Тема 7. Аудиторський ризик, суттєвість визначення обману та помилки	50
Тема 8. Аудиторські докази та застосування вибірки в аудиті	55
Тема 9. Робочі документи аудитора	61
Змістовий модуль 3. Методика проведення аудиту фінансово-господарської діяльності підприємств	68
Тема 10. Аудит активів, капіталу та зобов'язань підприємства	68
Тема 11. Аудит найважливіших напрямів діяльності підприємств	75
Тема 12. Аудит обліку, звітності та фінансового стану господарюючих суб'єктів	79
Тема 13. Аудит у комп'ютерному середовищі	88
Тема 14. Узагальнення результатів аудиту	95
ПІСЛЯМОВА	101
СПИСОК РЕКОМЕНДОВАНИХ ДЖЕРЕЛ	

ПЕРЕДМОВА

***«Краще маленька ясність, чим велика брехня»
(Леонардо да Вінчі)***

Сучасний етап розвитку ринкової економіки світу, зокрема України, характеризується як позитивними процесами глобалізації, інтеграції, інноваційного розвитку, так і проблемами обмеженості матеріальних і фінансових ресурсів та недостатньою ефективністю їх використання, зростанням масштабів зловживань у державному секторі і підприємницькій діяльності, масштабними економічними кризами. У свою чергу, всі ці прояви безпосередньо впливають на сучасну місію аудиту, відводячи йому особливу роль у стабілізації економічного розвитку держав і окремих суб'єктів господарювання. Все це обумовлює необхідність викладання дисципліни «Аудит» майбутнім фахівцям економічних спеціальностей.

Курс лекцій розрахований на здобувачів вищої освіти ступеня «бакалавр» спеціальності 073 «Менеджмент» і відповідає програмі з дисципліни «Аудит» чинного Галузевого стандарту вищої школи «Освітньо-професійна програма бакалавра з менеджменту».

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

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

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

Комплексний підхід у реалізації аудиту в Україні дозволить створити необхідні умови для підвищення якості та довіри до фінансової звітності, стабільності діяльності суб'єктів господарювання, сприятиме зростанню економіки у цілому.



ЗМІСТОВИЙ МОДУЛЬ 1. ПРАВОВІ ОСНОВИ ТА ПРОФЕСІЙНЕ РЕГУЛЮВАННЯ АУДИТОРСЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ В УКРАЇНІ

Тема 1. Вступ до курсу «Аудит»

Програмна анотація

1. Суть, функції та принципи контролю у суспільстві.
2. Місце контролю в системі управління, його цілі та завдання.
3. Види фінансово-господарського контролю та їх характеристика.

Нормативний матеріал до теми

- ◆ Закон України «Про аудиторську діяльність»
- ◆ Закон України «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні»



Англо-український словник ключових термінів

Business risk – бізнес-ризик
 Users – користувачі
 Internal control – внутрішній контроль
 Control activities – заходи контролю
 Public sector – державний сектор
 Audit – аудит
 Annual report – річний звіт
 Financial statements – фінансова звітність
 Finances – фінанси
 Principle – принцип
 Code of ethics – кодекс етики
 Confidentiality – конфіденційність
 Independence - незалежність

Теоретичний матеріал

1.1. Суть, функції та принципи контролю у суспільстві

Реформування форм власності в Україні та створення нового механізму господарювання викликали суттєві зміни у змісті, організації та методах здійснення фінансово-господарського контролю.

У підходах до визначення поняття «контроль» ніколи не існувало єдиних поглядів. У літературних джерелах його розглядали або як принципи, або як метод і форму, або як вид діяльності. Не було єдиних поглядів і щодо системи фінансово-господарського контролю. В основному господарський контроль висвітлювався відокремлено від фінансового. Це необґрунтовано порушувало єдність системи. Фінансово-господарський контроль як єдине ціле охоплює не тільки матеріальне виробництво, але й невиробничу сферу.

Фінансово-господарський контроль – це творчий процес дослідження, спостереження, перевірки виробничої і невиробничої фінансової діяльності, які здійснюються відповідними суб'єктами управління, наділеними певними функціями контролю, з метою виявлення відхилень від установлених параметрів цієї діяльності, усунення та попередження негативних явищ і тенденцій.

Фінансово-господарський контроль, з одного боку, зосереджує увагу на питаннях економічної ефективності діяльності підприємств, а з іншого – забезпечує перевірку дотримання законності використання фінансових ресурсів і забезпечення збереження коштів підприємства.

Сутність фінансово-господарського контролю як однієї з функцій управління визначається системою спостереження і перевірки процесу функціонування та фактичного стану підприємства як об'єкта контролю з метою визначення обґрунтованості і ефективності управлінських рішень та результатів їх наслідків, виявлення відхилень від установлених критеріїв, усунення негативних ситуацій і попередження недоліків у фінансово-господарській діяльності. У сучасних умовах фінансово-господарський контроль зосереджує увагу на процесах, що пов'язані зі становленням і розвитком ринкової економіки

Фінансово-господарський 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.

Найголовнішими **принципами** діяльності фінансово-господарського контролю є:

- ***всеосяжність***, яка полягає в поширенні контролю на всі, сфери суспільної діяльності і на весь господарський механізм;
- ***науковість***, яка полягає в застосуванні останніх досягнень науки і техніки, передового, досвіду в процесі здійснення контролю. Тому контрольний процес в сучасних умовах повинен здійснюватися висококваліфікованими спеціалістами, які мають, як правило, професійну підготовку і спеціальний дозвіл (ліцензію) на проведення окремих видів контролю;
- ***економічність***, яка передбачає здійснення контролю з найменшими затратами, мінімальною кількістю працівників, які володіють спеціальними знаннями і навичками контрольної роботи;
- ***дієвість***, яка передбачає активний вплив суб'єктів контролю на об'єкти шляхом прийняття ефективних управлінських рішень по усуненню виявлених недоліків, профілактики та попередженню їх в подальшій діяльності.

Важливим моментом при реалізації результатів контролю є коректне дотримання принципів конфіденційності та гласності.

1.2. Місце контролю в системі управління, його цілі та завдання

Подолання суспільно-економічної кризи, необхідність стабілізації економіки потребують суттєвого підвищення ролі інформаційного, технологічного, методичного, організаційного та іншого забезпечення управління галузями національного господарства України. У зв'язку з цим зростають потреби удосконалення контрольних функцій на всіх рівнях управління, що відіграє важливу роль в управлінні економікою, особливо в умовах її сучасного трансформування, забезпечуючи господарські суб'єкти та державні органи необхідною інформацією для прийняття оптимальних рішень та досягнення поставлених завдань розвитку економіки країни.

Докорінна зміна форми і змісту менеджменту підприємств при формуванні ринкового середовища також вносять корективи до підсистем управління, які його функціонально забезпечують. Це, насамперед, стосується фінансово-господарського контролю й аудиту, які обґрунтовують достовірність прийняття управлінських рішень. В умовах ринкового середовища зростає ризик прийняття неефективних рішень, що також обумовлює необхідність удосконалення його форм і методів.

У системі управління фінансово-господарський контроль є не надзвичайним заходом, а невід'ємною частиною управління, тому що не можна здійснювати управління без систематичного контролю за матеріальними цінностями і грошовими коштами, їх раціональним використанням, операціями і процесами, які пов'язані з виробництвом і реалізацією продукції та сировини. В умовах ринкової економіки велике значення має своєчасність та результативність контролю. Від цих факторів багато в чому залежить ефективність виробництва і реалізації продукції. Поряд з цим контроль необхідно здійснювати за допомогою різних органів і служб не ізольовано, а системно і комплексно.

Відповідно до законодавчих, нормативно-інструктивних матеріалів контролюючі органи наділені широкими правами. Це дає їм змогу добитися повноти і якості контролю. Вони володіють правом не тільки досліджувати документи, фінансову звітність, а й проводити обстеження, здійснювати контрольні обміри виконаних робіт, інвентаризації, аналізувати техніко-економічні показники, робити висновки та вносити рекомендації щодо усунення виявлених негативних явищ і їх попередження.

1.3. Види фінансово-господарського контролю та їх характеристика

1. За суб'єктами фінансово-господарський контроль в Україні поділяється на державний, муніципальний, незалежний і контроль власника.

Державний контроль здійснюють органи державної влади та управління: Рахункова палата Верховної Ради України; Державна фіскальна служба України; Державна аудиторська служба України; Державна казначейська служба України; Фонд державного майна України; Міністерство економічного розвитку і торгівлі України; Міністерство фінансів України; Міністерство соціальної політики

України; Державна служба статистики України; Антимонопольний комітет України; Національний банк України.

Спеціалізовані органи контролю: Державний комітет України по стандартизації, метрології та сертифікації (Держстандарт України), Державна митна служба України, Державний комітет України з питань технічного регулювання та споживчої політики (Держспоживстандарт), Державна автомобільна інспекція Міністерства внутрішніх справ.

Муніципальний контроль здійснюють місцеві Ради народних депутатів та їх комісії.

Незалежний контроль – аудиторський, здійснюється аудиторами і аудиторськими фірмами на госпрозрахункових засадах.

Контроль власника: відомчий (міністерства, відомства, концерни, асоціації, акціонерні виробничі об'єднання) і внутрішньогосподарський (власники підприємств, бухгалтерська і фінансово-економічна служба підприємств).

2. Залежно від часу проведення контроль поділяється на попередній, поточний (оперативний) і наступний (ретроспективний).

Попередній контроль здійснюється до виконання господарської операції з метою запобігання незаконним діям, неефективному використанню коштів і прийняттю необґрунтованих рішень. Він застосовується переважно на стадії погодження і затвердження кошторисів, договорів, під час підписання розпорядчих і виконавчих документів ті здійснення господарських операцій. Перед тим як виписати видатковий касовий ордер на видачу підзвітної суми, бухгалтерія підприємства перевіряє наявність грошей, доцільність витрат, відповідність їх потребам за нормами тощо.

Поточний (оперативний) контроль має оперативний характер і здійснюється в процесі виконання господарських операцій. Поточний контроль покладається в основному на служби внутрішньогосподарського контролю. Його завдання — оперативне виявлення і своєчасне припинення порушень і відхилень, що виникли в процесі виконання господарських операцій і виробничих завдань. Наприклад, товар може бути виданий покупцю після попередньої оплати, здійсненої через банк (якщо така форма оплати прийнята, узаконена). Тим самим підприємство перевіряє законність господарських операцій, раціональність витрачання коштів, матеріальних цінностей, запобігає випадкам безгосподарності й зловживань.

Наступний (ретроспективний) контроль здійснюється після завершення господарських операцій по закінченні визначеного звітного періоду. Його мета — встановити правильність, законність і економічну доцільність здійснених господарських операцій, виявити недоліки в роботі підприємства, факти безгосподарності й крадіжок. За його результатами розробляються заходи щодо ліквідації виявлених недоліків і усунення причин та умов їх виникнення. Документальна ревізія є наступним видом господарського контролю. Завданням документальних ревізій поряд із виявленням порушень і зловживань є запобігання нестачам і безгосподарності. А тому важливе значення має детальне обговорення результатів документальних ревізій за участю громадськості.

3. За інформаційним забезпеченням розрізняють документальний і фактичний контроль.

Документальний контроль полягає у встановленні суті і достовірності господарської операції за даними первинної документації, облікових реєстрів і звітності, у яких вона знайшла відображення в бухгалтерському, оперативному й статистичному обліку.

Так, за даними первинної документації, обліку і звітності контролюють виконання планів виробництва і реалізації продукції, її собівартості і рентабельності.

Фактичний контроль полягає у встановленні реального (дійсного) стану об'єкта за допомогою зважування, лічби, вимірювання, лабораторних аналізів тощо. До об'єктів фактичного контролю відносять: гроші готівкою в касі, основні засоби, нематеріальні активи, готову продукцію.

Фактичний і документальний контроль взаємопов'язані, а тому сукупне їх застосування дає змогу встановити дійсний стан об'єктів, розробити заходи щодо усунення недоліків.

4. За відношенням до підприємства

- **зовнішній**, здійснюється зовнішніми органами управління та контролю.

- **внутрішній**, здійснюється менеджерами різних рівнів, як одна із функцій управління та кваліфікованими працівниками підприємства.

Питання для самостійного вивчення [1,2,8, 9]



1. Основні етапи здійснення фінансово-господарського контролю.
2. Які відмінності між попереднім, поточним і наступним контролем фінансово-господарської діяльності суб'єктів господарювання?
3. Функції органів державного фінансового контролю.
4. У чому полягає сутність теорії потреби потенційного інвестора?
5. Чим відрізняються господарський і державний контроль?
6. У чому полягає сутність теорії управляючих?
7. У чому полягає сутність теорії мотивації?



Тема 2: Аудит: його зміст та класифікація

Програмна анотація

1. Виникнення аудиту та розвиток аудиторської діяльності.
2. Етапи розвитку аудиту.
3. Класифікація аудиту та її практичне застосування.
4. Відмінність аудиту від ревізії.

Нормативний матеріал до теми

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



Англо-український словник ключових термінів

Audit – аудит

Client – клієнт

Financial statements – фінансова звітність

Finances – фінанси

Bank audit – банківський аудит

Audit objective – мета аудиту

Теоретичний матеріал

2.1. Виникнення аудиту та розвиток аудиторської діяльності

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 XIX ст. і пов'язане з

найрозвиненішою країною того часу – Великобританією. У Великобританії швидкими темпами почала розвиватися ринкова економіка. Її розвиток супроводжувався масовим розоренням людей, які довірливо сприймали безвідповідальну рекламу, що обіцяла великі дивіденди і швидке збагачення. Тогочасні акціонерні товариства розорили велику кількість людей. А тому група передових бухгалтерів створила в Шотландії професійне об'єднання і поінформувала всіх зацікавлених осіб про те, що вона готова перевірити будь-який наданий їй фінансовий звіт. Після аудитування 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.

Сучасний аудит почав формуватися наприкінці ХІХ ст., з того моменту, коли почали виникати великі компанії у вигляді акціонерних товариств. Це привело до розподілу права власності і функцій управління, внаслідок чого виникла необхідність захисту інтересів власників, в основному акціонерів, які не брали участі в щоденному процесі прийняття рішень.

Однією з причин повільного розвитку аудиту в Україні є те, що вона впродовж багатьох століть не була самостійною країною, а перебувала у складі інших держав. Рівень розвитку аудиту значною мірою залежав від розвитку продуктивних сил і виробничих відносин цих країн.

Самостійний початок розвитку аудиту в Україні почався у 1991 році після набуття Україною незалежності.

Офіційне визнання обов'язкового аудиту відбулося 1993 році у зв'язку з прийняттям Закону України «Про аудиторську діяльність», у якому визначені правові засади здійснення аудиторської діяльності в Україні, що спрямовані на створення системи незалежного контролю з метою захисту інтересів власника. Відповідно до даного закону у тому ж році була створена Аудиторська палата України (АПУ), яка функціонує як незалежний самостійний орган на засадах самоврядування.

Розвиток аудиту в Україні має такі етапи:

перший – 1987-1992 рр. – створення перших аудиторських структур;

другий – 1993-1998 рр. – формування нормативно-правової бази аудиту в Україні;

третій – 1999-2002 рр. – діяльність аудиту на новій нормативно-правовій базі та посилення монопольного становища представників провідних іноземних аудиторських послуг в Україні;

четвертий – 2003 р. – за рішенням Аудиторської палати України прийняття Міжнародних стандартів аудиту, надання впевненості та етики як національних стандартів аудиту.

Аудит - перевірка даних бухгалтерського обліку і показників фінансової звітності суб'єкта господарювання з метою висловлення незалежної думки аудитора про її достовірність в усіх суттєвих аспектах та відповідність вимогам законів України, положень (стандартів) бухгалтерського обліку або інших правил (внутрішніх положень суб'єктів господарювання) згідно із вимогами користувачів.

Склад річної фінансової звітності:

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

2.2. Етапи розвитку аудиту

Історія розвитку сучасного аудиту пов'язана з трьома такими етапами: перевірка і підтвердження, системно орієнтований підхід і орієнтація на можливий ризик при проведенні аудиторської перевірки.

Відповідальність за фінансовий звіт покладається насамперед на адміністрацію підприємства. Але незалежний аудитор відіграє вирішальну роль у процесі перевірки фінансового звіту. Користувачі фінансового звіту очікують від аудиторів професійної компетенції, чесності, незалежності й об'єктивності в підтвердженні достовірності фінансової інформації. Користувачі сподіваються також, що аудитори шукатимуть і виявлятимуть суттєві помилки в показниках, як навмисні, так і ненавмисні, і запобігатимуть появі фінансового звіту, що вводить в оману. Похибки у фінансовому звіті чи в іншій фінансовій інформації можуть бути допущені ненавмисно через

помилки при обробці і реєстрації операцій (наприклад, відсутність запису про законний продаж, який справді мав місце) чи через неправильні висновки при трактуванні фактів згідно з прийнятими принципами обліку (наприклад, адміністрація може щиро вважати, що певний договір оренди відноситься до поточної оренди, тоді як його слід віднести до оренди капіталу).

Крім того, недоліки фінансової звітності можуть пояснюватись тим, що адміністрація навмисно неправильно склала фінансовий звіт. Прикладом такого роду оманливих дій можуть бути: крадіжка майна, навмисний запис нереального продажу, крадіжка переказу грошей замовником.

Здійснюючи перевірку, аудитори спочатку виконували лише функцію висококваліфікованого збирача і оцінювача аудиторських свідчень (доказів) для підтвердження повноти, правильності і арифметичної точності представленої у фінансовому звіті інформації. Наприклад, в балансі показано дебіторську заборгованість за реалізовану продукцію. Це вказує на те, що рахунки дебіторів фактично існують, підприємство ними володіє і всі належні підприємству рахунки дебіторів з реалізації продукції включено в підсумкову суму.

Крім того, арифметичні дії при виписуванні рахунків-фактур, перенесенні сум, зазначених у рахунках-фактурах, на індивідуальні рахунки покупців і підсумуванні індивідуальних рахунків було виконано правильно, і в статтю не включено результати операцій з дебіторами, що не мають відношення до реалізації продукції на сторону (наприклад, зі службовцями підприємства). Аудитор збирає і оцінює документи для підтвердження цих положень.

Аудит в Україні поки що перебуває на стадії перевірки і підтвердження фінансової інформації.

Наступним етапом розвитку аудиту є системно орієнтований підхід. З метою попередження помилок у фінансовій звітності основна увага адміністрації зосереджується на підвищенні ефективності системи управління підприємством і перш за все системи внутрішнього контролю, що забезпечує одержання технічно достовірної облікової інформації.

У центрі теорії аудиту, базованого на системно орієнтованому підході, знаходиться принцип, згідно з яким якщо аудитор оцінює систему внутрішнього контролю як ефективну, а потім провадить серію перевірок на відповідність, що підтверджують цю оцінку, то

немає необхідності у виконанні великої кількості тестів самої фінансової звітності, бо для одержання надійної і підтвердженої інформації аудитор може покластись на облікову систему підприємства. Отже, аудитори вважають доцільнішим перевіряти систему внутрішнього контролю, щоб одержати свідчення її ефективної організації і роботи, аніж піддавати надмірним перевіркам інформацію, видану цією системою обліку і контролю.

За останні два десятиріччя удосконалення системи внутрішнього контролю та методології проведення аудиту дозволило аудиторським фірмам більше уваги приділяти консультаційній діяльності, ніж безпосередньо аудиторським перевіркам. Розпочався третій етап розвитку аудиту – це його орієнтація на можливий ризик при проведенні перевірок чи консультуванні, запобігання і усунення ризику.

2.3. Класифікація аудиту та її практичне застосування

Вивчення вітчизняної і зарубіжної літератури з аудиту підтверджує неоднозначність поглядів різних спеціалістів про види аудиту та його класифікацію. На сьогодні існують різні підходи до класифікації аудиту, що пояснюється застосуванням для цього різних ознак і методів класифікації.

Розглянемо класифікацію аудиту за певними ознаками:

2.1. Залежно від типу клієнтів

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

2.2. За об'єктами

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

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

включає бухгалтерський баланс, звіт про фінансові результати, звіт про власний капітал, звіт про рух грошових коштів.

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

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

2.3. За суб'єктами

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

Основна відмінність внутрішнього аудиту від зовнішнього полягає в тому, що спрямованість внутрішнього аудиту направлена на потреби керівництва суб'єктів господарювання, а зовнішнього – на зменшення інформаційного ризику користувачів фінансової звітності. Між зовнішнім і внутрішнім аудитом є певний зв'язок і відмінності. Для аудитора, який проводить зовнішній аудит, важливо дослідити роль, яку виконує в організації внутрішній аудит з метою зменшення дублювання робіт. Це можливо незалежно від того, чи охоплює внутрішній аудит фінансову систему, чи контролює такі сфери, як управління руху товарно-матеріальних цінностей або фінансовий менеджмент. Крім цього, у МСА №610 «Використання роботи внутрішніх аудиторів» наголошується на тому, що зовнішній аудитор повинен оцінити внутрішню функцію аудиту так, як він вважає за доцільне. Це відповідатиме визначенню суті, часу проведення та обсягу процедур аудиту. Адекватна функція внутрішнього аудиту буде оправданням скорочення процедур, виконаних зовнішнім

аудитором, але не може виключати їх. Отже зовнішній аудитор певною мірою покладається на результати роботи внутрішнього аудиту. При розв'язанні однакових завдань внутрішні й зовнішні аудитори можуть використовувати ті ж самі прийоми і процедури контролю. Це підтверджує тісний зв'язок між зовнішнім і внутрішнім аудитом.

2.4. За ініціативою здійснення

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

Проведення обов'язкового аудиту регламентується ст. 8 «Обов'язкове проведення аудиту» Закону України «Про аудиторську діяльність» та іншими нормативними актами, де визначені категорії суб'єктів господарювання, які підлягають обов'язковому аудиту.

Проведення аудиту є обов'язковим для:

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

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

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

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

2.5. Залежно від тривалості співпраці: клієнт-аудитор

Залежно від тривалості співпраці між клієнтом і аудитором виділяють первинний та повторний аудит. Первинний аудит проводиться аудиторською фірмою (аудитором) вперше для даного

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

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

2.4. Відмінність аудиту від ревізії

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

Питання для самостійного вивчення
[1,3,7,10,12,13]



1. Чинники та передумови виникнення аудиту в світі і в Україні.
2. Користувачі результатів аудиту.
3. Яка економічна суть та об'єктивна необхідність аудиту в умовах ринку?
4. Аудиторські послуги та їх класифікація.
5. Порівняльна характеристика розвитку і становлення аудиту в різних країнах.



Тема 3. Основні принципи, предмет та метод аудиту

Програмна анотація

1. Завдання аудиту та їх види.
2. Предмет та метод аудиту.
3. Основні принципи аудиту.
4. Постулати аудиту.

Нормативний матеріал до теми

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



Англо-український словник ключових термінів

Principle – принцип
 Code of ethics – кодекс етики
 Confidentiality – конфіденційність
 Independence – незалежність
 Postulate – постулат
 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.

3.2. Предмет та метод 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.

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

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

Загальнонаукові методи дослідження в аудиті:

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

➤ Системний аналіз

Власні методи аудиту:

Методичні прийоми проведення аудиту

- Фактична перевірка – перевірка кількісного і якісного стану об'єктів, який встановлюється шляхом обстеження, огляду, обмірювання, перерахунку, зважування, лабораторного аналізу та інших способів перевірки фактичного стану активів.
- Документальна перевірка – це перевірка документів і записів, яка може бути:
 - формальна – полягає у візуальній перевірці правильності записів усіх реквізитів, у виявленні безпідставних виправлень, підчисток, дописувань у тексті, у перевірці достовірності підписів посадових і матеріально-відповідальних осіб;
 - арифметична – полягає в перевірці правильності розрахунків у документах, облікових регістрах і звітних формах;
 - перевірка по суті – дає змогу встановити законність і доцільність господарських операцій на рахунках та включення до статей затрат і валових доходів.
- Підтвердження – полягає в одержанні письмової відповіді від клієнта або третіх осіб із метою підтвердження точності інформації.
- Спостереження дає можливість одержати загальну характеристику можливостей клієнта на підставі візуального огляду.
- Обстеження – особисте ознайомлення із предметом дослідження. Наприклад, обстеження місць зберігання цінностей.
- Опитування – це одержання письмової або усної інформації від клієнта або про клієнта.
- Сканування – безперервний, о елементний 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. 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. ***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 аудиторську діяльність» від 22 квітня 1993 р. регулює проблеми незалежності аудиторів в Україні. Зокрема в статті 20 «Спеціальні вимоги» вказується, що забороняється проведення аудиту:

- аудитором, який має прямі родинні стосунки з керівництвом господарюючого суб'єкта, що перевіряється;
- аудитором, який має особисті майнові інтереси у господарюючому суб'єкті, що перевіряється;
- аудитором-членом керівництва, засновником або власником господарюючого суб'єкта, що перевіряється;
- аудитором-працівником господарюючого суб'єкта, що перевіряється;
- аудитором-працівником, співвласником дочірнього підприємства, філії чи представництва господарюючого суб'єкта, що перевіряється.

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

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

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

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

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

Крім етичних принципів аудиту є група методологічних принципів:

1. Планування аудиту

2. Обґрунтованість оцінки значущості аудиторських доказів та системи внутрішнього контролю
3. Доцільність вибору методики та техніки аудиту, визначення критеріїв суттєвості і достовірності
4. Дотримання методик оцінки ризиків та вибіркової перевірки даних
5. Аналіз інформації та формування висновку
6. Відповідальність за складений висновок
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

3.4. Постулати аудиту

Наука про аудит почалася з того моменту, коли Р. К. Маутц і Г. А. Шараф (1961) сформулювали вісім постулатів аудиту. Постулати – це вихідні припущення, що приймаються без доказів. Це вихідні посилки і припущення, які виступають основою для подальших міркувань, фундаментальні положення і обов'язкові умови. 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. Професор Я. В. Соколов запропонував свою інтерпретацію аудиторських постулатів з урахуванням практики розвитку аудиторського контролю в країнах постсоціалістичної економіки, економіки переходу до ринкових відносин

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

1. Фінансова звітність і фінансові показники мають бути перевірені.

Оскільки законодавства більшості країн вимагають підтвердження аудитором достовірності фінансової звітності, цей постулат неможливо визнати помилковим, адже аудитор не зможе дійти висновку, якщо йому не будуть надані усі необхідні документи. Якщо в ході аудиторської перевірки і будуть виявлені суттєві перекручення фінансової звітності, аудитор не має права підтвердити

достовірність фінансової звітності й повинен видати адекватний аудиторський висновок.

Але існує одна обставина, при якій зазначений постулат має обмежений в дії. Через неповноту представленої інформації (необхідних для перевірки документів), а отже, і непевність висновків щодо достовірності інформації, аудитор представляє аудиторський висновок, в якому робиться відмова від надання висновку аудитора.

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.

Але в ряді випадків цей постулат виявляється неслухним. Конфлікт інтересів можливий, але ймовірність такого випадку невисока, і тому постулат припускає, що він не є неминучим в стосунках аудитора з адміністрацією клієнта. Як приклади інтересів можна навести такі ситуації:

- адміністрація навмисно вводить в оману зовнішніх утримувачів акцій і кредиторів;
- адміністрація навмисно маніпулює сумами доходу та іншими даними звітності для підвищення власної винагороди чи шляхом махінацій з опціонами;
- аудитор і адміністрація не можуть дійти спільної думки з приводу вибору чи застосування облікової політики чи нормативних документів бухгалтерського обліку.

Існування конфлікту може означати, що аудитори не схильні довіряти інформації і поясненням, представленим адміністрацією клієнта. І при відсутності інших вагомих свідчень вони можуть сформулювати думку щодо недостовірності фінансової звітності.

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

Цей постулат, по-перше, робить процес аудиту більш економічним. У країнах з ринковою економікою, як правило,

застосовується системно орієнтований підхід до аудиту, який полягає в аналізі системи внутрішнього контролю з метою виявлення його слабких місць. Подібний підхід дає змогу аудитору застосувати в роботі методи формального вибіркового дослідження і виконувати тести з перевірки операцій, використовуючи необхідний обсяг репрезентативних даних.

По-друге, 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 усуває можливість невідповідностей (порушень правил роботи).

Теоретично цей постулат бездоганий. Дійсно, ефективна система внутрішнього контролю повинна усувати можливість здійснення зловживань, управління поза системою контролю, випадкових збитків, навмисного заниження кредиторської заборгованості й штучної маніпуляції обліковою політикою. Але мало ймовірно, щоб яка-небудь система мала стовідсоткову ефективність, і більш ніж ймовірно, що більшість систем будуть діяти менш ефективно. Отже, викликає сумніви використання в постулаті слова «усуває». Робертсон у 1984 р. запропонував замість нього слово «зменшує».

Отже, 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».

Відхилення від затверджених стандартів обліку повинні розглядатись в аудиторському висновку тільки в разі, якщо аудитор вважає їх суттєвими.

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 не практиці цей постулат часто викликає заперечення у зв'язку з тим, що аудиторські послуги надаються за певну плату.

Значні складності в дотриманні незалежності аудитора виникають, коли аудиторські фірми забезпечують ведення бухгалтерського обліку клієнта, надають консультації з оподаткування, консультують з питань управління і здійснюють загальне фінансове обслуговування. У цьому зв'язку в сучасних умовах нагально вимагає вирішення проблема відокремлення безпосередньо аудиторських послуг та супутніх робіт.

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. Його суть така: **«Інформація, що підлягала перевірці, більш корисна, ніж та, що їй не підлягала»**. Цей постулат підтверджує прямий взаємозв'язок між теорією агентів і теорією аудиту.



Питання для самостійного вивчення [2,3,13,18,20]

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?



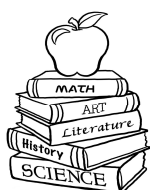
Тема 4. Організація та регулювання аудиторської діяльності в Україні

Програмна анотація

1. Регулювання аудиторської діяльності в Україні.
2. Суб'єкти аудиторської діяльності.
3. Суб'єкти регулювання аудиторської діяльності.

Нормативний матеріал до теми

- ◆ Закон України «Про аудиторську діяльність»
- ◆ Положення про сертифікацію аудиторів (рішення Аудиторської палати України від 31.05.2007 р. № 178/б зі змінами)
- ◆ Порядок сертифікації аудиторів банків (рішення Аудиторської палати України від 11.10.2007 р. N 183/3)
- ◆ МСКЯ 1 «Контроль якості для фірм, що виконують аудити та огляди фінансової звітності, а також інші завдання впевненості і супутні послуги»
- ◆ Положення про Комітет з контролю за якістю аудиторських послуг (рішення Аудиторської палати України від 20.05.2010 р. № 215/9)
- ◆ МСА 220 «Контроль якості аудиту фінансової звітності»



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 – підприємницька діяльність, яка включає в себе організаційне і методичне забезпечення аудиту,

практичне виконання аудиторських перевірок та надання інших 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 (рис. 1).

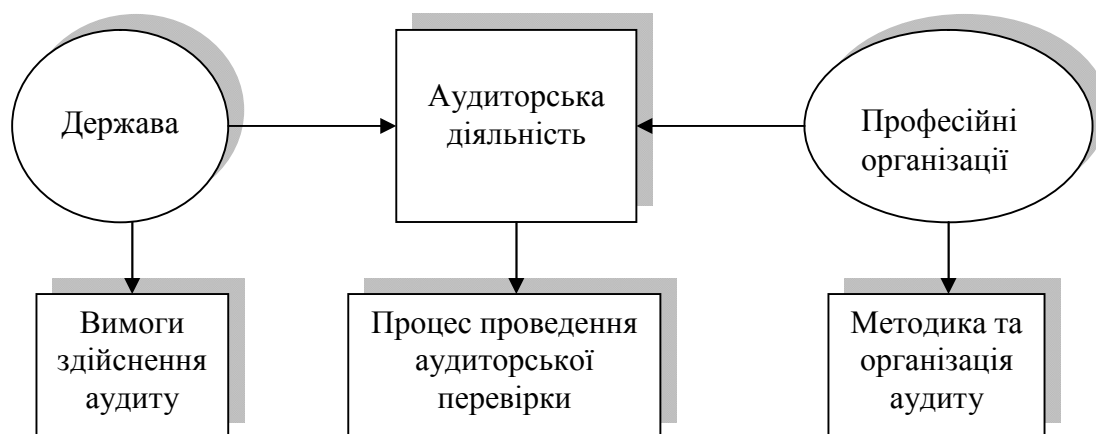


Рисунок 4.1 – Суб’єкти регулювання аудиторської діяльності

Нормативне регулювання аудиторської діяльності визначає такі рівні його системи:

1. Закон України «Про 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 АПУ, що регулюють аудиторську діяльність в Україні

3. Міжнародні стандарти аудиту

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

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

4. Нормативні акти міністерств.

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

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

5. Внутрішньо-фірмові стандарти аудиторської діяльності

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

Інформація четвертого рівня системи регулювання включає наступні етапи перевірки:

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

6. Договір на проведення аудиту або надання аудиторських послуг

Відповідно до ст.17 «Підстави для проведення аудиту та надання інших аудиторських послуг» ЗУ «Про аудиторську діяльність» аудит проводиться на підставі договору між аудитором (аудиторською фірмою) та замовником. Інші аудиторські послуги можуть надаватись на підставі договору, письмового або усного звернення замовника до аудитора (аудиторської фірми).

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

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.

Аудитор – фізична особа, яка має сертифікат, що визначає її кваліфікаційну придатність на заняття аудиторською діяльністю на території України

Сертифікація – визначення кваліфікаційної придатності кандидата на зайняття аудиторською діяльністю шляхом перевірки відповідності його освіти та досвіду роботи вимогам Закону України

«Про аудиторську діяльність» і складання ним письмового кваліфікаційного іспиту

Право на отримання сертифіката мають фізичні особи, які мають вищу економічну або юридичну освіту, документ про здобуття якої визнається в Україні, необхідні знання з питань аудиту, фінансів, економіки та господарського права, досвід роботи не менше трьох років підряд на посадах ревізора, бухгалтера, юриста, фінансиста, економіста, асистента (помічника) аудитора.

Для отримання допуску до сертифікації кандидат подає до АПУ такі документи:

1. Заяву за встановленою формою.
2. Копію диплома, засвідчену нотаріально або за місцем роботи.
3. Довідку органів внутрішніх справ про відсутність судимості та довідку про відсутність відомостей про особу у Єдиному державному реєстрі осіб, які вчинили корупційні правопорушення.
4. Копію трудової книжки, засвідчену нотаріально або за місцем роботи.
5. Документ про плату за проведення сертифікації.
6. Копію першої сторінки паспорта.
7. Згоду на обробку персональних даних.

Термін чинності сертифіката не може перевищувати п'яти років.

Види кваліфікаційних сертифікатів аудитора:

- Серії А
- Серії Б

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

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

Громадяни, які мають намір здійснювати підприємницьку діяльність без створення юридичної особи, подають реєстраційну картку встановленого зразка, яка є водночас заявою про державну реєстрацію, копію довідки про присвоєння ідентифікаційного номера

фізичної особи – платника податків та інших обов'язкових платежів і документ, що засвідчує внесення плати за державну реєстрацію.

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

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

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

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

фізичні особи:

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

юридичні особи:

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

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, Швеції і Росії. Суть цього підходу полягає в тому, що держава сама розробляє і затверджує законодавчі акти і нормативи аудиту, здійснює реєстрацію аудиторів і аудиторських фірм, а також контроль за їх діяльністю.

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

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

В Україні регулювання аудиторської діяльності здійснюється у відповідності з англо-американським підходом. Так, з ініціативи 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.

Аудиторська палата України:

- 1) здійснює сертифікацію осіб, які мають намір займатися аудиторською діяльністю;
- 2) затверджує стандарти аудиту;
- 3) затверджує програми підготовки аудиторів та за погодженням з Національним банком України програми підготовки аудиторів, які здійснюватимуть аудит банків;
- 4) веде Реєстр;
- 5) здійснює контроль за дотриманням аудиторськими фірмами та аудиторами вимог цього Закону, стандартів аудиту, норм професійної етики аудиторів;
- 6) здійснює заходи із забезпечення незалежності аудиторів при проведенні ними аудиторських перевірок та організації контролю за якістю аудиторських послуг;
- 7) регулює взаємовідносини між аудиторами (аудиторськими фірмами) в процесі здійснення аудиторської діяльності та у разі необхідності застосовує до них стягнення;
- 8) здійснює інші повноваження, передбачені цим Законом та Статутом Аудиторської палати України.

Аудиторська палата України функціонує як незалежний орган.

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

Аудиторська палата України є неприбутковою організацією.

Аудиторська палата України набуває повноважень юридичної особи з дня її реєстрації у Міністерстві юстиції України на підставі заяви та Статуту, затвердженого в порядку, передбаченому цим Законом.

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

Загальна кількість членів Аудиторської палати України становить 20 осіб.

Від державних органів делегують по одному представнику центральні органи виконавчої влади, що забезпечують формування та реалізують державну фінансову політику, державну політику економічного розвитку, Міністерство юстиції України, центральні органи виконавчої влади, що реалізують державну політику у сфері державної реєстрації (легалізації) об'єднань громадян, інших громадських формувань, державну податкову політику, державну

політику у сфері статистики, державну політику у сфері державного фінансового контролю, Національний банк України, Національна комісія з цінних паперів та фондового ринку, національна комісія, що здійснює державне регулювання у сфері ринків фінансових послуг, та Рахункова палата.

До складу Аудиторської палати України від аудиторів делегуються в кількості десяти осіб висококваліфіковані аудитори з безперервним стажем аудиторської діяльності не менше п'яти років, представники фахових навчальних закладів та наукових організацій.



Питання для самостійного вивчення ***[1,2,3,11,14,18]***

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



ЗМІСТОВИЙ МОДУЛЬ 2. КОНТРОЛЬНО-АУДИТОРСЬКИЙ ПРОЦЕС

Тема 5. Планування, стадії та процедури 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 виконання завдань з аудиту».
- ◆ МСА 230 «Аудиторська документація».
- ◆ МСА 300 «Планування аудиту фінансової звітності».



Англо-український словник ключових термінів

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

Теоретичний матеріал

5.1. Необхідність планування аудиторської діяльності

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

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

Нормативна база з аудиту (МСА 300 «Планування аудиту фінансової звітності») регламентує лише порядок планування аудиторської перевірки, визначає порядок підготовки загального

плану і розробки програми проведення аудиту і не визначає порядок планування аудиторської діяльності.

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

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

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

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

5.2. Планування конкретної аудиторської перевірки.

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

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

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

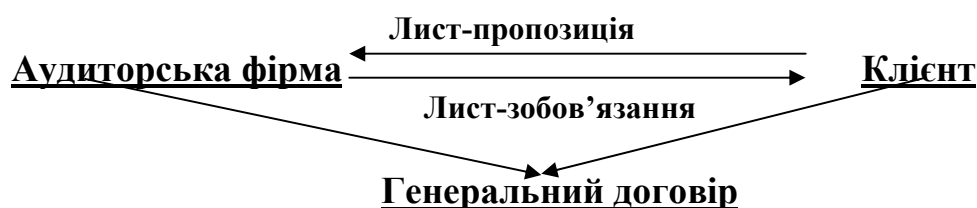
Принцип оптимальності полягає у тому, що в процесі планування аудиторській фірмі слід забезпечити варіантність для можливості вибору оптимального варіанта загального плану і програми аудиту на підставі критеріїв, визначених аудиторською фірмою.

Таблиця 1 Етапи планування аудиту

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

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

Процедура домовленості на проведення аудиту



Лист-пропозиція має містити таку інформацію:

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

Лист-зобов'язання має містити таку інформацію:

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

Структура договору на проведення аудиту

1. Вступна частина

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

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

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

5.3. Аудиторські процедури та їх класифікація

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

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

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

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

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

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

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

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

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



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

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



Тема 6. Система внутрішнього контролю на підприємстві

Програмна анотація

1. Сутність внутрішнього контролю підприємства
2. Характеристика суб'єктів внутрішнього контролю
3. Оцінка системи внутрішнього контролю

Нормативний матеріал до теми

- ◆ МСА 265 «Повідомлення інформації про недоліки внутрішнього контролю тим, кого наділено найвищими повноваженнями, та управлінському персоналу»
- ◆ МСА 610 «Використання роботи внутрішніх аудиторів»
- ◆ Положення про організацію внутрішнього аудиту у комерційних банках України. (Постанова НБУ № 114 від 20.03.98 р.)
- ◆ Про затвердження методичних вказівок щодо застосування стандартів внутрішнього аудиту в комерційних банках України (Постанова НБУ №358 від 20.04.99 р.)



Англо-український словник ключових термінів

Internal auditing – внутрішній аудит

Internal auditor – внутрішній аудитор

Internal audit department – відділ внутрішнього аудиту

Internal control questionnaire – анкета внутрішнього контролю

Internal control system – система внутрішнього контролю

Теоретичний матеріал

6.1. Сутність внутрішнього контролю підприємства

Будь-який економічний суб'єкт має свою цільову функцію, яка реалізується та досягається за допомогою ефективного управління. Внутрішній контроль, як функція управління, є засобом зворотного зв'язку між об'єктом управління й органом управління, інформуючи про дійсний стан об'єкта і фактичне виконання управлінських рішень.

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.

Відповідальність за розробку і практичне ведення системи внутрішнього контролю покладається на керівництво підприємства.

Перевагою внутрішнього контролю є те, що він здійснюється як попередній, поточний і наступний. У зв’язку з цим внутрішній контроль є одним із найефективніших при вмілому використанні функцій контролю органами 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

6.2. Характеристика суб’єктів внутрішнього контролю

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;
 - наглядова рада;
 - внутрішня ревізійна комісія;
 - постійнодіюча 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.

Внутрішній аудит

Серед складових внутрішнього контролю значне місце посідає внутрішній аудит. Внутрішній аудит – це незалежна діяльність з перевірки та оцінки роботи суб'єкта господарювання в його інтересах. Мета внутрішнього аудиту – допомогти членам суб'єкта господарювання ефективно виконувати свої функції. Внутрішні аудитори надають керівництву суб'єкта господарювання дані аналізу й оцінки, рекомендації та іншу необхідну інформацію за результатами перевірок.

Залежно від специфіки підприємства внутрішній аудит може бути представлений однією особою або цілою службою (відділом внутрішнього аудиту). Організація роботи відділу внутрішнього аудиту здійснюється на основі Положення про відділ внутрішнього аудиту, в якому визначається 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.

Наглядова рада.

В акціонерному товаристві може створюватися рада акціонерного товариства, що здійснює контроль за діяльністю виконавчого органу. Статутом акціонерного товариства або рішенням загальних зборів акціонерів на наглядову раду може бути покладено виконання окремих функцій, які належать до компетенції загальних зборів. Члени ради не можуть бути членами виконавчого органу.

Внутрішня ревізійна комісія.

Контроль за фінансово-господарською діяльністю правління акціонерного товариства здійснюється ревізійною комісією, яка обирається з числа акціонерів. Порядок діяльності ревізійної комісії та її кількісний склад затверджується загальними зборами акціонерів згідно зі статутом товариства. Для здійснення контрольних функцій ревізійній комісії повинні бути надані всі необхідні матеріали, бухгалтерські або інші документи, а також на її вимогу, особисті пояснення посадових осіб. Про результати проведених перевірок

ревізійна комісія доповідає загальним зборам акціонерів або раді наглядовій раді.

Постійнодіюча інвентаризаційна комісія.

Тимчасова комісія по розслідуванню незвичайних ситуацій.

6.3. Оцінка 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.

Зовнішній аудитор повинен дати оцінку результативності внутрішнього контролю за такими позиціями:

- ◆ ступенем незалежності внутрішнього контролю;
- ◆ чисельністю, кваліфікацією і досвідом персоналу, який займається внутрішнім контролем;
- ◆ масштабом, глибиною, напрямком і строками проведення перевірок суб'єктами внутрішнього контролю;
- ◆ огляд усіх документів, які стосуються внутрішнього контролю, перевірок, які може надати клієнт;
- ◆ ступенем впливу органів управління на роботу суб'єктів внутрішнього контролю.

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.

Результати діяльності внутрішніх аудиторів використовуються зовнішніми аудиторами. Оцінка функції внутрішнього аудиту значно

впливає на думку зовнішнього аудитора щодо можливого використання результатів роботи внутрішнього аудитора. Не слід забувати про те, що у всіх випадках незалежність внутрішнього аудиту є відносною а рамки його діяльності багато в чому визначаються складом управлінських кадрів суб'єкта господарювання. Тому на різних підприємствах рівень внутрішнього аудиту неоднаковий, що і повинно стати предметом вивчення зовнішнього аудитора.

Співпрацюючи з внутрішніми аудиторами, зовнішні аудитори можуть значно підвищити ефективність своїх перевірок. Незалежні аудитори, або аудиторські фірми, повинні мати уявлення про діяльність внутрішніх аудиторів даного підприємства. У процесі щорічної аудиторської перевірки внутрішні аудитори під контролем незалежних аудиторів можуть виконувати окремі роботи. Але відповідальність за висновки, зроблені за результатами перевірки, повністю лежить на незалежних аудиторах.



Питання для самостійного вивчення ***[1,6,7,10,16,19]***

1. Критерії оцінки ефективності системи внутрішнього контролю.
2. Оцінка результативності системи внутрішнього контролю.



Тема 7. Аудиторський ризик, суттєвість визначення обману та помилки

Програмна анотація

1. Поняття суттєвості помилок в аудиті.
2. Аудиторський ризик та його складові.
3. Розрахунок прийняттого аудиторського ризику.

Нормативний матеріал до теми:

- ◆ МСА 315 «Ідентифікація та оцінка ризиків суттєвих викривлень 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 «Оцінка викривлень, ідентифікація 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 виявлення

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

7.1. Поняття суттєвості помилок в аудиті

Основним завданням проведення аудиторської перевірки є підтвердження достовірності фінансової інформації. Фінансова

звітність вважається надійною і об'єктивною, якщо вона не містить суттєвих помилок.

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

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

Оцінка суттєвості в аудиті:

кількісна:

- абсолютна величина (сума у грошових одиницях)
- відносна величина (у %)

якісна:

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

Для розрахунку рівня суттєвості аудитор повинен обрати базовий показник і відсоток до нього, який буде відповідати величині максимально допустимої помилки. При виборі базового показника аудитори керуються його значущістю для користувачів бухгалтерської звітності та відотною 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.

7.2. Аудиторський ризик та його складові

Аудиторська діяльність пов'язана з такими видами ризиків:

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

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

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

Аудиторський ризик складається з трьох компонентів:

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

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

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

Ризик невиявлення означає, що істотні помилки можуть залишитися невиявленими в ході аудиторської перевірки. Визначення аудитором величини ризику невиявлення (тобто він установлює його сам для себе) тісно зв'язане з величиною ризику систем обліку і внутрішнього контролю. Чим вище ризик останніх, що означає невисокий ступінь довіри аудитора до систем обліку і внутрішнього контролю, тим менший ризик виявлення необхідно установити для даної перевірки. А це значить, що з цією метою аудитор повинний запланувати і виконати значний обсяг підтверджуючих і незалежних процедур. Іншими словами, ризик невиявлення – це та частка погрішності в проведенні аудиторської перевірки, що аудитор може собі дозволити при сформованих на підприємстві-клієнті системах обліку і внутрішнього контролю, при дотриманні умови якості проведення робіт і відповідності їх встановленим аудиторським нормативам.

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

7.3. 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 висновку без застережень. Це міра готовності аудитора визнати, що фінансова звітність може містити суттєві помилки, після завершення аудиту і підготовки стандартного аудиторського висновку без застережень.

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

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

◆ аудитор не може повністю довіряти системам обліку і внутрішнього контролю підприємства-клієнта. У такому випадку ризик системи обліку або внутрішнього контролю зводиться до нуля ($PK = 0$), а це означає, що й загальний аудиторський ризик, виходячи з формули, дорівнюватиме нулю, чого не може бути, оскільки кожна аудиторська перевірка супроводжується певним ризиком:

◆ аудитор не може дозволити собі встановити високий рівень ризику виявлення (наприклад, більш як 50 %) при високих ризиках систем обліку і внутрішнього контролю, оскільки у цьому випадку

загальний аудиторський ризик буде також дуже високим (більш як 5 %), чого допустити не можна, бо перевірку вважатимуть проведеною не на належному рівні. Наприклад:

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

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

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



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

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



Тема 8. Аудиторські докази та застосування вибірки в аудиті

Програмна анотація

1. Інформаційне забезпечення аудиту
2. Аудиторські докази, їх класифікація та процедури отримання
3. Вибіркові дослідження в аудиті

Нормативний матеріал до теми:

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

8.1. Інформаційне забезпечення аудиту

Інформаційне забезпечення аудиту – це систематизована сукупність достатньої, достовірної та доречної інформації, яка може

бути використана в процесі аудиту для досягнення поставленої мети та вирішення визначених завдань.

Інформаційне забезпечення аудиту:

- Законодавче
- Нормативно-довідкове
- Договірне
- Організаційне

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

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

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

Для формування аудиторських доказів джерелами інформації є:

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

8.2. Аудиторські докази, їх класифікація та процедури отримання

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 паперами 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 самостійному 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.

8.3. Вибіркові дослідження в аудиті

Необхідність використання вибірових досліджень полягає в тому, що суцільна перевірка великих і навіть середніх підприємств, які становлять основну частку всього виробничого потенціалу України, фізично неможлива.

Згідно МСА 530 «Аудиторська вибірка» – це застосування аудиторських процедур до менш ніж 100% облікових записів в межах залишку на рахунку або класу операцій так, що всі елементи мають шанс бути відібраними.

Для досягнення найефективнішої побудови вибірки використовують метод стратифікації. Під **стратифікацією** слід розуміти процес розподілу генеральної сукупності на більш дрібні підсукупності, кожна з яких має власну вартісну характеристику. Стратифікація дозволяє аудитору скерувати свої зусилля на тих даних, які містять найвищий ризик помилки.

Аудитор повинен визначити елементи вибірки таким чином, щоб вибірка була репрезентативною. Вибірка вважається **репрезентативною** для даної сукупності, якщо її характеристики математично пропорційні показникам всієї сукупності. При репрезентативній вибірці її результат може бути перенесений на всю сукупність. Перенесення помилки, виявленої у вибірці, на всю сукупність називається екстрополяцією.

При проведенні складного аудиту доцільно застосовувати метод стратифікації вибірки за окремими статтями. Вибірки зазвичай формуються за наступними статтями:

- перевірка системи внутрішнього контролю;
- виробничі запаси;
- собівартість виготовленої продукції;
- дебіторська заборгованість;
- кредиторська заборгованість;
- витрати;
- банківські рахунки.

Процес вибіркового аудиту складається з наступних основних процедур:

- ◆ дослідження складу генеральної сукупності;
- ◆ визначення обсягу та інтервалу вибірки;
- ◆ вибір методів відбору;
- ◆ перевірка вибіркової сукупності;
- ◆ оцінка результатів вибіркової перевірки;
- ◆ оцінка ризику вибіркового контролю;
- ◆ екстраполяція результатів перевірки і підготовка висновку.

Незважаючи на існування великої кількості методів відбору об'єктів перевірки, найпоширенішими вважаються наступні:

- ◇ метод випадкового відбору, який забезпечує рівні шанси для потрапляння у вибірку кожного елементу генеральної сукупності;
- ◇ систематичний вибір, який являє собою вибір даних для перевірки з використанням постійного інтервалу між вибірками і випадкового старту для першого інтервалу;
- ◇ безсистемний вибір, який може бути прийнятною альтернативою випадкового вибору, є спробою аудитора здійснити відбір даних, які складають репрезентативну вибірку з генеральної сукупності без намірів включати або виключати будь-які конкретні дані.



Питання для самостійного вивчення **[1, 2, 5, 7, 11, 12, 17, 20]**

1. Які фактори впливають на достатність і належність аудиторських доказів?
2. Методика аудиторської вибірки.



Тема 9. Робочі документи аудитора

Програмна анотація

1. Зміст і форма аудиторської документації та вимоги до її складання
2. Класифікація робочих документів аудитора
3. Організація аудиторського архіву та аудиторського досьє

Нормативний матеріал до теми:

- ♦ МСА 230 «Аудиторська документація»



Англо-український словник ключових термінів
Working documents – робочі документи

Теоретичний матеріал

9.1. Зміст і форма аудиторської документації та вимоги до її складання

З метою підготовки аудиторського висновку й отримання надійного інструментарію для аргументації на випадок розбіжностей зі суб'єктом аудиторської перевірки аудиторіві потрібно зібрані докази на всіх стадіях і етапах аудиторської перевірки оформити в робочій документації, форми і зміст якої визначені в МСА 230 «Аудиторська документація».

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. До робочої документації вводиться інформація, яка, на думку аудитора, важлива для того, щоб правильно виконати аудиторську перевірку, і яка повинна підтвердити висновки та пропозиції в аудиторському висновку. Робоча документація може бути оформлена у вигляді стандартних форм і таблиць на папері або зафіксована на електронних носіях інформації.

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

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

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

Підсумкова документація складається з аудиторського висновку та документації, що передається замовникові перевірки.

Робоча документація виконує такі **функції**:

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

Робоча документація має містити:

- методику проведеної аудиторської перевірки;
- проведені під час перевірки тести;
- зроблені аудитором висновки та прийняті рішення і пропозиції.

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

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

Робочі документи необхідно фахово та грамотно оформляти, щоб забезпечити доступність для прочитання й усвідомлення змісту. Конкретні форми робочих документів визначають аудитори. Оскільки використання стандартних форм робочої документації

(наприклад, стандартні бланки тощо) позитивно впливає на ефективність і якість аудиторської роботи, необхідно впроваджувати єдині форми ведення такої документації. Доцільно використовувати в робочій документації дані, підготовлені клієнтом. Це прискорює процес оформлення робочої документації. У таких випадках аудитор повинен переконатися в тому, що ці дані відповідають дійсному стану справ, і перевірити їх ретельність та правильність. Бажано до початку перевірки попросити клієнта підготувати необхідні матеріали для використання їх в якості аудиторської документації.

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

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

Необхідно забезпечити достатній рівень розкриття та деталізації процедур аудиту в робочій документації для того, щоб:

- забезпечувати будь-якому аудиторіві можливість контролювати процес проведення аудиторської перевірки поточного року;
- підтверджувати обґрунтування аудиторського висновку;
- підтверджувати відповідність проведеної перевірки до прийнятих аудиторських стандартів;
- забезпечувати ефективну допомогу будь-яким аудиторам плануванні та проведенні наступних перевірок підприємства;
- слугувати аудиторіві довідковим матеріалом, щоб при необхідності він міг надати будь-кому пояснення про зміст проведеної перевірки.

Склад, кількість і зміст робочих документів аудитора визначають, зауважуючи:

- стан бухгалтерського обліку і звітність клієнта;
- надійність системи внутрішнього контролю;
- вид аудиторських послуг;
- характер та складність господарської діяльності суб'єкта аудиторської перевірки;
- необхідний рівень керівництва і контроль за роботою персоналу аудиторської фірми при виконанні окремих процедур контролю.

За умов, коли аудитор самотійно виконує аудиторські послуги, тобто як підприємець, кількість і склад робочої документації різко зменшується.

9.2. Класифікація робочих документів аудитора

Важливе теоретичне і практичне значення для розвитку аудиту має науково обґрунтована класифікація робочих документів аудитора.

Вивчення МСА та економічної літератури дає змогу узагальнити і запропонувати класифікацію робочих документів аудитора за такими ознаками аудиторської перевірки:

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

До документів початкової стадії відносять: договір на аудиторську перевірку, загальний плані робочу програму тощо. Документи дослідної стадії процесу аудиту – це первинні документи, реєстри бухгалтерського обліку, фінансова звітність, аудиторські тести, аналітичні таблиці тощо. До документів завершальної стадії належать аудиторський висновок, звіт аудитора перед замовником, акт виконання робіт.

- **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*. Аудитор у процесі

перевірки використовує первинні документи, реєстри бухгалтерського обліку, фінансову звітність підприємства – клієнта. До документів, отриманих від третіх сторін, належать одержані акти – звірки і довідки від покупців і замовників, постачальників, банків, страхових компаній.

- **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.***

Аудиторські документи **залежно від призначення** поділяють на ***документи, які використовують аудитори та власники (керівники) підприємства.*** Для власників і керівників підприємства передбачається складання аудитором висновку і звіту перед замовником. Як відомо, звіт перед замовником складається за довільною формою у вигляді «Акта про проведення аудиту», «Зауваження та рекомендації за результатами аудиторської перевірки», «Листа – інформування клієнта». Інші аудиторські документи призначені для використання безпосередньо самими аудиторами.

- **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. Підтверджувальні аудиторські документи дають аудитору відповіді на запити від третіх осіб, які підтверджують або не підтверджують конкретні господарські факти і явища.

9.3. Організація аудиторського архіву та аудиторського досьє

Аудиторське досьє має містити:

- ◆ інформацію про юридичну й організаційну структуру підприємства; необхідні витяги або копії юридичних документів, угод і протоколів; інформацію про галузь діяльності підприємства та нормативну документацію, яка регулює діяльність підприємства;
- ◆ документацію про вивчення й оцінку систем обліку та

внутрішнього контролю підприємства;

- ◆ документацію про порядок планування аудиту;
- ◆ аналіз важливих показників й тенденцій;

- документацію, що відображає час проведення аудиторських операцій та отриманий з них результат, списку фахівців, які виконували аудиторські процедури, та часу їх роботи;

- висновки сторонніх аудиторів або експертів, яких залучали до перевірки окремих питань діяльності підприємства;

- листування з клієнтом з окремих питань, якщо таке мало місце, або нотатки про проведені бесіди й обговорення; копій листів, надісланих (чи отриманих) до третіх осіб, що стосуються перевірки;

- копії фінансових звітів клієнта;

- опис змісту відповідей аудитора на запитання клієнта;

- висновки, зроблені аудитором за різноманітними аспектами перевірки, в тому числі за випадковими та незвичайними ситуаціями, що виникли під час перевірки, а також фактів та міркувань про ці висновки.

В робочих документах використовуються стандартизовані **символи** та умовні позначення, які пояснюються на початку досьє. Використовуються вони для економії часу на підготовку документа, зменшення його об'єму та наочності. Кожна фірма розробляє свої символи.

З огляду на те, що клієнта буде постійно перевіряти аудитор, робочі документи доцільно **поділити 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.);

- поточні, тобто такі, які вміщують інформацію, що стосується насамперед аудиторської перевірки поточних періодів фінансово-господарської діяльності клієнта (каса, банк, реалізація та ін.).

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

передбачено українським законодавством, тобто коли на аудиторську фірму буде заведено кримінальну справу.

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

Окрім основної робочої документації, аудитор оформляє додаткову підсумкову. Така документація не обов'язкова і видається замовникові тільки у випадку, якщо аудитор вважає це за необхідне, або коли це обумовлено у договорі чи додатковій угоді між аудитором та клієнтом.

Додаткова підсумкова документація оформляється як додаток до аудиторського висновку або як самостійний документ.

Аудитор самостійно визначає зміст та форму додаткової підсумкової документації аудиту. Її оформляють під однією з таких назв «Звіт перед замовником», «Звіт про проведення аудиту», «Звіт про результати проведення аудиту», «Зауваження та рекомендації за результатами аудиторської перевірки», «Лист-інформування клієнта» та ін.

Порядок зберігання підсумкової документації встановлює аудиторська фірма з урахуванням забезпечення вимог зберігання та конфіденційності.



Питання для самостійного вивчення

[2, 7, 12, 15, 17, 20]

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



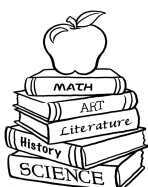
ЗМІСТОВИЙ МОДУЛЬ 3. МЕТОДИКА ПРОВЕДЕННЯ АУДИТУ ФІНАНСОВО-ГОСПОДАРСЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ

Тема 10. Аудит активів, капіталу та зобов'язань підприємства

Програмна анотація

1. Зміст, основні завдання та порядок аудиту активів
2. Зміст, основні завдання та порядок аудиту власного капіталу
3. Зміст, основні завдання та порядок аудиту зобов'язань підприємства

Нормативний матеріал до теми:



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

10.1. Зміст, основні завдання та порядок аудиту активів.

Аудит необоротних активів.

Завдання аудиту необоротних активів полягають у визначенні:

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

Джерела інформації для формування аудиторських доказів при аудиті необоротних активів:

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

Аудиторські процедури при проведенні аудиту необоротних активів:

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

10.2. Зміст, основні завдання та порядок аудиту власного 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.

10.3. Зміст, основні завдання та порядок аудиту зобов'язань підприємства

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 регістрах аналітичного, синтетичного обліку, в головній книзі, оборотних відомостях і фінансовій звітності;
- перевірка правильності і достовірності обліку розрахунків з поставачальниками 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 регістрах аналітичного та синтетичного обліку;
- перевірка правильності і достовірності інформації про розрахунки з учасниками в регістрах аналітичного та синтетичного обліку.



Питання для самостійного вивчення **[2, 3, 4, 12, 13, 15, 17]**

1. Сутність поняття «безнадійна заборгованість». Випадки визнання заборгованості безнадійною.
2. Яке майно не може бути використано для формування власного капіталу господарського товариства?
3. За якими параметрами здійснюється економічний і фінансовий аналіз при перевірці фінансової звітності?
4. Черговість сплати заборгованості при порушенні справи визнання підприємства банкрутом.



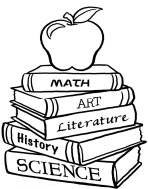
Тема 11. Аудит найважливіших напрямів діяльності підприємств

Програмна анотація

1. Аудит операційної, інвестиційної та фінансової діяльності підприємства.
2. Аудит операцій з акціями, облігаціями та іншими цінними паперами.
3. Аудит експортно-імпортних та валютних операцій.

Нормативний матеріал до теми

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



Англо-український словник ключових термінів

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

Accounting and review service – послуги з обліку і перевірки

Agreed-upon procedures tasks – завдання з виконання погоджених процедур

Review engagement – завдання з огляду

Compilation engagement – завдання з підготовки інформації

Advisory service – консультаційні послуги

Теоретичний матеріал

11.1. Аудит операційної, інвестиційної та фінансової діяльності підприємства

Звичайна діяльність – будь-яка діяльність підприємства, а також операції, які її забезпечують або виникають внаслідок здійснення такої діяльності.

Звичайна діяльність: операційна, фінансова, інвестиційна.

Операційна діяльність – це основна статутна діяльність підприємства, а також інші види діяльності, які не є інвестиційною чи фінансовою діяльністю.

Інвестиційна діяльність – це придбання та реалізація тих необоротних активів, а також тих фінансових інвестицій, які не є складовою еквівалентів грошових коштів.

Фінансова діяльність – це діяльність, яка приводить до змін розміру і складу власного та позикового капіталу підприємства.

11.2. Аудит операцій з акціями, облігаціями та іншими цінними паперами

Найважливішими питаннями, які повинен вирішити аудитор у процесі перевірки операцій з цінними паперами, є такі:

- чи достатньо повно і достовірно відображено фінансові інвестиції, капітал та векселі у бухгалтерській звітності;
- чи забезпечує створена на підприємстві система обліку належний облік операцій з цінними паперами;
- чи реально існують цінні папери;
- чи правильно вони класифіковані та оцінені;
- чи збігаються дані синтетичного та аналітичного обліку цінних паперів;
- чи обрано вірну облікову політику з відображення цінних паперів і яким чином її зафіксовано;
- чи відповідають чинному законодавству здійснені підприємством-клієнтом операції з цінними паперами;
- чи правильно встановлено термін фінансових вкладень;
- чи правильно визначено фінансовий результат за операціями з цінними паперами і як він відображений у звітності;
- кому належить право власності на цінні папери і на яких умовах;
- чи ефективними є фінансові інвестиції порівняно із затратами на них та порівняно з потенційною можливістю отримання інших економічних вигод (наприклад, при розміщенні грошових коштів на депозитному вкладі тощо);
- чи ефективним є внутрішній контроль операцій з цінними паперами;
- чи надійною є інформація керівництва та чи співвідноситься вона з бухгалтерськими записами;

- чи правильно відображено операції з цінними паперами у відповідному звітному періоді (тобто чи дотримується підприємство принципу періодизації);
- чи достатньо розкрита необхідна інформація про цінні папери у примітках до фінансової звітності та інші завдання.

Аудитором можуть використовуватись такі джерела інформації (аудиторські докази):

- ◆ первинні документи (виписки банку, звіти касира, бланки цінних паперів, свідоцтва на підтвердження права власності, сертифікати цінних паперів, акції, векселі тощо);
- ◆ угоди, договори, контракти;
- ◆ інформація юриста підприємства-клієнта;
- ◆ інформація фондових бірж;
- ◆ облікові реєстри поточного обліку (відомості, книги обліку, книги реєстрації, облікові записи по відповідних рахунках синтетичного та аналітичного обліку) цінних паперів;
- ◆ матеріали інвентаризації наявності цінних паперів і розрахунків по фінансових інвестиціях;
- ◆ бухгалтерська фінансова звітність (попереднього періоду і того, що перевіряється);
- ◆ накази, розпорядження керівництва щодо здійснення операцій з цінними паперами;
- ◆ результати попередніх аудиторських перевірок та інших зовнішніх контролюючих органів;
- ◆ документи внутрішнього аудитора;
- ◆ установчі документи;
- ◆ ліцензії або інші аналогічні документи, що дають право на здійснення інвестицій (наприклад, за межі України) або на емісію цінних паперів;
- ◆ інформація, отримана в ході спостереження, огляду, опитування, анкетування, особистого спілкування з керівництвом та персоналом підприємства-клієнта;
- ◆ відповіді на запит до банку та до підприємств, у які вкладено інвестиції або від яких їх отримано.

Всю роботу аудитора з перевірки операцій з цінними паперами має бути задокументовано. На підставі зібраної інформації, робочих документів аудитор на завершальному етапі аудиту складає звіт і проміжний висновок про достовірність відображення у звітності

операцій з цінними паперами, фінансовими інвестиціями, який є складовою частиною загального звіту про підтвердження фінансової звітності підприємства-клієнта в цілому.

11.3. Аудит експортно-імпортних та валютних операцій

Аудит обліку експортних та імпортних операцій проводиться за такими напрямками:

- перевірка договірної документації та дотримання строків виконання договорів;
- перевірка даних аналітичного та синтетичного обліку;
- дотримання показників якості реалізованої продукції на експорт;
- достовірність відображення в документах кількості експорту;
- правильність відображення операцій у статистичній та бухгалтерській звітності;
- правильність проведення та відображення в обліку результатів інвентаризації розрахунків з покупцями;
- зустрічна перевірка підприємства покупця та постачальника;
- перевірка даних бухгалтерського й оперативного обліку;
- причини виникнення простроченої заборгованості;
- дотримання підприємством законодавства щодо безготівкових розрахунків в іноземній валюті.



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

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



Тема 12. Аудит обліку, звітності та фінансового стану господарюючих суб'єктів

Програмна анотація

1. Аудит облікової політики підприємства.
2. Оцінка фінансової звітності.
3. Аудит фінансового стану господарюючих суб'єктів.

Нормативний матеріал до теми:

- ◆ МСА 570 «Безперервність»
- ◆ НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»
- ◆ П(С)БО 6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах»



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

12.1. 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.

Зміна положень облікової політики на наступний звітний рік повинна бути відображена у Примітках до фінансової звітності. Недотримання підприємством вимог щодо законодавчої

регламентації облікової політики, навіть при несуттєвому впливі на фінансові результати діяльності підприємства і достовірність фінансової звітності, може привести до негативних наслідків з боку уповноважених державних контролюючих органів.

При дослідженні стану організації облікової політики аудитор повинен з'ясувати наступні питання:

- чи дотримується порядок оформлення наказу про облікову політику, чи наявні на підприємстві необхідні внутрішні документи, положення, інструкції, які затверджуються одночасно з обліковою політикою;
- наскільки ефективний облік на підприємстві, що перевіряється, як вирішені питання на складних ділянках облікової роботи, наскільки звільнений обліковий персонал від виконання невластивих йому облікових функцій, які раціональні прийоми застосовуються для виключення дублювання даних;
- чи є облік дієвим, оперативним, чи використовуються облікові дані для безпосередньої та швидкої допомоги керівництву, адміністративно-управлінському та інженерно-технічному персоналу у вирішенні завдань, поставлених перед ним;
- чи своєчасно надаються необхідні довідки, пояснення, матеріали для аналізу, обґрунтовані рекомендації, розрахунки;
- чи проводиться систематичний інструктаж щодо порядку заповнення, проходження документації і ведення обліку, чи перевіряється в процесі інструктажу виконання окремих робіт з одночасним виправленням виявлених недоліків та помилок.

12.2. 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» та НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»;

Принципи підготовки фінансової звітності:

1. Обачність (застосування в бухгалтерському обліку методів оцінки, які повинні запобігати заниженню оцінки зобов'язань та витрат і завищенню оцінки активів і доходів підприємства);
2. Повне висвітлення (фінансова звітність повинна містити всю інформацію про фактичні та потенційні наслідки операцій і подій, здатних вплинути на рішення, що приймаються на її

- основі);
3. 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);
 4. Послідовність (постійне застосування підприємством обраної облікової політики);
 5. Безперервність (оцінка активів та зобов'язань підприємства здійснюється виходячи з припущення, що його діяльність буде тривати далі, що є передумовою для амортизації вартості його основного майна частинами, виникнення довгострокових зобов'язань та проведення оплати);
 6. Нарахування та відповідність доходів і витрат (для визначення фінансового результату звітного періоду необхідно порівняти доходи звітного періоду з витратами, що були здійснені для отримання цих доходів);
 7. Превалювання змісту над формою (операції обліковуються відповідно до сутності, а не лише виходячи з юридичної форми);
 8. Історична (фактична) собівартість (пріоритетною є оцінка активів підприємства виходячи з витрат на їх виробництво та придбання);
 9. Єдиний грошовий вимірник (вимірювання та узагальнення всіх господарських операцій підприємства у його фінансовій звітності у єдиній грошовій одиниці);
 10. Періодичність (можливість розподілу інформації підприємства на певні періоди часу з метою складання фінансової звітності)

Якісні характеристики фінансової звітності

- a. Зрозумілість та адекватність тлумачення – наявність необхідних реквізитів, які дають змогу ідентифікувати підприємство, звітний період, одиницю вимірювання та ін.
- b. Достовірність – відсутність помилок і перекручень, здатних вплинути на рішення користувачів звітності.
- c. Зіставність – забезпечення можливості користувачам порівнювати фінансові звіти підприємства за різні періоди, а також фінансові звіти різних підприємств.
- d. Доречність – наявність інформації, яка впливає на

прийняття рішень користувачам, дає можливість своєчасно оцінювати минулі, теперішні й майбутні події, підтвердити і скоригувати їх оцінки, зроблені в минулому.

При загальному огляді фінансової звітності аудитор використовує наступні прийоми:

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

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

Фінансові вкладення підприємства оцінюють у балансі за фактичними витратами. Аудитор з'ясовує, як використовуються підприємством права користування природними ресурсами, авторські та суміжні з ними права.

Аудитор перевіряє правильність відображення прибутку (збитку) у балансі й звіті про фінансові результати. Усі статті балансу мають бути підтверджені матеріалами інвентаризації, що проводиться щороку станом на 1 жовтня. Аудитор перевіряє правильність оформлення матеріалів інвентаризації та відображення на рахунках бухгалтерського обліку й у звітності.

Оцінка фінансової звітності та своєчасності її подання здійснюється на підставі чинного законодавства. Перевіряючи звітність, аудитор визначає повноту і взаємозв'язок між даними балансу, фінансової звітності. Якщо є відхилення між даними звітних форм фінансової звітності, керівництво підприємства вносить відповідні корективи.

Однією з найважливіших аудиторських процедур є оцінювання прибутку, величина якого суттєво залежить від правильності обчислення належних платежів (податок на додану вартість, акцизний збір, інші вирахування з доходу).

Для перевірки фактичної виручки від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) аудитор використовує первинні документи на відпуск готової продукції зі складу, облікові регістри, банківські виписки про рух грошових коштів на рахунку в банку, прибуткові касові ордери на прихід готівки у касу підприємства, платіжні доручення на оплату відвантаженої продукції.

Ретельній перевірці підлягають первинні документи, що характеризують збитки від списання боргів через нестачі й крадіжки, через неплатоспроможність боржників, підставою для чого є рішення судів про неспроможність відповідача.

платоспроможність підприємства. Платоспроможним воно вважається тоді, коли сума активів (запаси, грошові кошти, дебіторська заборгованість тощо) більша або дорівнює його зовнішній заборгованості.

Аудиторський висновок має вміщувати відомості про достовірність або недостовірність даних фінансової звітності підприємства, дотримання ним правил ведення бухгалтерського фінансового обліку, економічну оцінку його ліквідності, платоспроможності, дохідності. Крім того, у висновку аудитора підкреслюється, що достовірність фінансової звітності підтверджується документами, які стосуються первинного фінансового обліку, грошовими документами, наявністю готівки, цінних паперів, товарно-матеріальних цінностей, необоротних активів.

Наприкінці висновку аудитор наголошує на позитивних і негативних сторонах діяльності підприємства, вказує на виявлені недоліки та порушення, викладає рекомендації щодо їх усунення, поліпшення фінансового стану.

У ринковому середовищі, коли фінансово-господарська діяльність підприємства здійснюється на принципах самофінансування, а за нестачі власних фінансових ресурсів – за рахунок позичкових коштів, дуже важливо дати аналітичну оцінку фінансової незалежності підприємства від зовнішніх джерел.

Одночасно аудитор з'ясовує, чи спроможне підприємство виконувати свої обов'язки перед бюджетом, кредитними та іншими органами.

Для цього слід перевірити:

- правильність реєстрації підприємства в органах державної податкової адміністрації;
- наявність документа на право здійснення окремих видів діяльності, статуту, установчих документів, відкритого рахунка в банку;
- структуру активів і пасивів балансу на звітну дату;
- структуру власного капіталу;
- забезпечення підприємства власними обіговими коштами;
- повноту і своєчасність сплати податків і платежів;
- фінансову сталість, платоспроможність.

Для забезпечення якості проведення аудиту фінансової звітності необхідна така інформація:

- баланс;
- звіт про фінансові результати;
- звіт про рух грошових коштів;
- звіт про власний капітал;
- бізнес-план;
- Головна книга;
- статистична та податкова звітність;
- регістри бухгалтерського фінансового обліку;
- первинна документація.

Під час аудиту показників фінансової звітності для встановлення її реальності й достовірності аудиторі мають виявляти нереальну дебіторську заборгованість. При цьому особливу увагу слід зосередити на контролі позовної давності заборгованості, що рахується на балансі як реальна, а фактично термін її стягнення через суд чи арбітраж адміністрацією підприємства пропущено і вона підлягає списанню на збитки. У такому випадку аудитор зобов'язаний встановити причини утворення нереальної дебіторської заборгованості, місце її виникнення та відповідальних осіб.

Таким чином, аудит фінансової звітності має підтвердити реальність інформації про активи і пасиви підприємства. Аудит фінансової звітності сприяє виявленню недоліків, попередженню банкрутства, визначенню перспектив розвитку виробництва в умовах жорсткої конкурентної боротьби.

12.3. Аудит фінансового стану господарюючих суб'єктів.

Аудит фінансового стану передбачає оцінку облікової та іншої економічної інформації через вивчення реально існуючих зв'язків та взаємозв'язків між показниками

Метою аудиту фінансового стану господарюючих суб'єктів є:

- ◆ визначення суті та змісту ділової активності;
- ◆ виявлення зон можливих навмисних помилок у звітності;
- ◆ оцінка фінансово-господарських перспектив клієнта, його функціонування в майбутньому;
- ◆ оцінка стану бізнесу.

Основними методами аналізу фінансового стану є:

1. **Метод читання зовнішньої звітності** полягає у вивченні абсолютних значень показників зовнішньої звітності з метою визначення основних джерел коштів компанії (підприємства) та напрямів їх використання за минулий період, а також прибуткової та дивідентної політики. Особливу увагу звертають на наявність у звітності незвичайних показників та сум, а також на інформацію, що міститься у виносках та примітках.
2. **Метод галузевого порівняльного аналізу** застосовують для порівняння фінансових показників із середньогалузевими та використання їх як основи для проведення аудиту. Позитивними рисами галузевого порівняльного аналізу є те, що в результаті його проведення аудитор може глибше оцінити стійкість фінансових позицій підприємства, його плато- та кредитоспроможність.
3. **Метод порівняльного аналізу облікових і звітних даних клієнта за кілька минулих періодів часу** передбачає вивчення аудитором відхилень (у абсолютному та відносному вираженні) обраних ним показників, а також процентних співвідношень між проміжними та звітними показниками звітності.
4. **Метод порівняльного аналізу фактичних даних клієнта з розрахунками самого аудитора** полягає в тому, що аудитор перелічує ті чи інші показники звітності, особливо розрахункові, та порівнює їх з результатами клієнта. Частіше це стосується процентів, амортизаційних відрахувань за об'єктами, витрат майбутніх періодів, індексації основних засобів та інших об'єктів обліку.

5. Метод коефіцієнтного аналізу ґрунтується на визначенні залежностей між окремими показниками звітності.



***Питання для самотійного вивчення
[6, 10, 13, 16, 19]***

1. Характеристика інформації, яка повинна знайти своє відображення в наказі про облікову політику.
2. Необхідність діагностики банкрутства підприємства у процесі аудиту фінансового стану та оцінка різних методик.
3. Порядок, періодичність та терміни подання звітності сільськогосподарських підприємств.



Тема 13. Аудит у комп'ютерному середовищі

Програмна анотація

1. Організація обліку в умовах автоматизації.
2. Особливості аудиту в комп'ютерному середовищі.
3. Помилки і шахрайство в комп'ютерному середовищі.



Англо-український словник ключових термінів

Method – метод

The actual verification – фактична перевірка

Documentary verification – документальна перевірка

Observation – спостереження

Confirmation – підтвердження

Fraud – шахрайство

Error - помилка

Теоретичний матеріал

13.1. Організація обліку в умовах автоматизації.

Великий обсяг економічної інформації, який постійно збільшується, потребує подальшого вдосконалення облікової і контрольно-аналітичної роботи. В умовах ручної обробки знижується якість інформації, продовжуються терміни її опрацювання, а зростання затрат праці призводить до різкого збільшення управлінського персоналу.

На сучасному етапі удосконаленню управління і поліпшенню якості економічної інформації сприяє використання засобів обчислювальної техніки для обліку, аналізу господарської діяльності і планування виробництва.

Основна тенденція нині – раціональне застосування персональних ЕОМ для автоматизації бухгалтерського обліку.

Аналіз програмних засобів, що використовуються, дає можливість класифікувати їх за основними **функціями**:

- 1). Програми, що реалізують функції фінансового обліку і формування фінансової звітності;
- 2). Програми, що реалізують функції фінансового і управлінського обліку для малих підприємств;

3). Програми, що реалізують функції окремих розділів обліку і переважно облік основних засобів, облік матеріальних цінностей, облік розрахунків з оплати праці й інші для великих і середніх підприємств.

На сьогодні існують такі вітчизняні прикладні програми з ведення бухгалтерського обліку:

- Хепі-Бух;

2. Особливості аудиту в комп'ютерному середовищі.

Інтенсивний розвиток комп'ютерної техніки дав відповідний поштовх започаткуванню методів аудиту у комп'ютерному середовищі. Комп'ютеризація інформаційних систем як внутрішнього, так і зовнішнього аудиту є гарантом розвитку та підвищення ефективності управління підприємством. Комп'ютеризація аудиту визначає його здатність орієнтуватися на інвесторів, власників, акціонерів, а отже, задовольняти інформаційні вимоги різних напрямів аудиту.

Аудит у комп'ютерному середовищі слід розглядати як сукупність двох взаємопов'язаних і взаємозумовлених напрямів:

- проведення аудиту на підприємстві, де клієнт використовує для обробки, зберігання, взаємозв'язку інформаційних систем управління та внутрішнього контролю комп'ютерну техніку;
- проведення аудиту з використанням комп'ютерних програм контролю й тестування.

На практиці частіше трапляється поєднання цих напрямів.

Для можливості практичного використання комп'ютерів в діяльності аудиторів необхідне виконання наступних **умов**:

1. Наявність комп'ютерів у самого аудитора.
2. Наявність програмного забезпечення, здатного реалізувати моделі обробки інформації, а також доступність програмного забезпечення аудитором.
3. Вміння аудитора працювати з програмним забезпеченням.

Особливості комп'ютерної форми ведення бухгалтерського обліку, які повинні бути враховані аудитором при проведенні аудиторської перевірки:

1. Можливість бездокументного збору первинних даних за допомогою периферійних обладнань та передача за допомогою засобів комунікації дистанційними каналами.

2. Одноразове введення даних та можливість їх багаторазового використання.
3. Наявність одного синтетичного рахунку та великої кількості аналітичних рахунків, що залежить від мети, поставленої керівництвом перед системою обліку.
4. Електронний обліковий регістр, який включає один журнал хронологічного запису та багато регістрів синтетичних записів (формується єдиний обліковий регістр «журнал господарських операцій», хоча більшість комп'ютерних програм дозволяють формувати інформацію у вигляді журналів-карток рахунків).
5. Звітна інформація формується у визначений термін, робоча (внутрішня) – у момент необхідності.

Актуальним питанням, яке виникає при перевірці аудитором системи обліку, який ведеться в умовах комп'ютерної обробки даних, є розробка способів юридичного підтвердження достовірності даних, які реєструються, адже в сучасних умовах господарювання велика кількість підприємств в Україні формують первинні документи та звітність не складаючи при цьому їх паперові аналоги. Це в свою чергу ускладнює процес проведення перевірки аудитором стану ведення обліку суб'єктом господарювання оскільки для того, щоб перевірити достовірність електронних документів необхідно досліди юридичну обґрунтованість складання електронного документу та правильність роботи алгоритму програми.

Відповідно до Закону України «Про електронні документи та електронний документообіг» № 851-IV від 22 травня 2003 року, **електронний документ** – документ, інформація в якому зафіксована у вигляді електронних даних, включаючи обов'язкові реквізити документа. Для підтвердження автентичності електронних документів, паперові аналоги яких містять відбитки печатки підприємства та підписи уповноважених осіб використовується електронний цифровий підпис.

Аудитор не може підтвердити правильність відображення в обліку господарських процесів та правильність складання первинних документів та звітності без застосування спеціальних знань з комп'ютерної техніки та інформаційних технологій, що використовуються при електронному документообігу. Отже, для того щоб перевірити правильність роботи алгоритму програми із ведення обліку аудитором необхідно або мати спеціальні знання з

інформаційних технологій або використовувати послуги експертів з даної галузі знань. Тому необхідним є включення до складу аудиторської групи при проведенні аудиту – експерта - консультанта з інформаційних систем обліку, або укладення угоди на проведення інженерно – технічної експертизи.

Електронний цифровий підпис - вид електронного підпису, отриманого за результатом криптографічного перетворення набору електронних даних, який додається до цього набору або логічно з ним поєднується і дає змогу підтвердити його цілісність та ідентифікувати підписувача. Електронний цифровий підпис накладається за допомогою особистого ключа, право на користування яким необхідно перевірити аудитору.

Термін **«комп'ютерний аудит»** – означає використання комп'ютерів і сучасних інформаційних технологій для організації аудиторської діяльності, включаючи аудиторські перевірки фінансової звітності і підготовку аудиторського висновку.

Групи програм, що використовуються при проведенні аудиту:

1. Нормативно-правові бази даних – дозволяють відшукати необхідні нормативно-правові акти, мають певний рівень оновлення та поповнення, що дозволяє користувачам бути впевненими у дійсності документу. Ці програми широко використовуються спеціалістами з бухгалтерського обліку, оподаткування, правового регулювання. Наприклад: «Дінай», «Юрисконсульт», «Грант», «Консультант плюс», «Ліга :Закон»).

2. Довідники – для проведення будь-якої перевірки аудитор мусить використовувати різноманітні довідники. Існують електронні довідники курсів валют, ставок податків, банківських відсотків, ставок НБУ, норм витрат, витрат на відрядження, розмірів мінімальної заробітної плати та ін. Як правило, такі довідники не включені до юридичних баз. Тому часто використовують окремі довідникові бази.

3. Електронні таблиці – це дуже простий і зручний засіб, за допомогою якого можна здійснити як прості, так і більш складніші розрахунки. В цьому засобі є можливість виконувати ряд звірок і порівнянь, перевірки правильності розрахунків. Електронні таблиці зручно використовувати для фінансового аналізу на базі даних фінансової звітності та інших показників.

4. Тестові процесори – використовують на всіх стадіях аудиту, що вимагають створення і якісного оформлення робочих документів

аудитора. Застосовуються при складанні програм і планів аудиту, довідок і запитів; робочих документів; при листуванні з третіми особами; при підготовці аудиторського висновку та рекомендацій підприємству тощо.

5. Спеціалізовані статистичні пакети загального призначення – використовуються аудиторами при проведенні досить складних розрахунків. Вони реалізують набір різного роду статистичних методів, дозволяють виконувати обмін з найбільш поширеними системами управління базами даних, мають можливість графічно представити дані.

6. Бухгалтерські програми.

На даний час в Україні серед спеціалізованого аудиторського програмного забезпечення, яке представляє собою завершені програмні продукти для продажу, можна назвати такі продукти:

- ◆ програмний продукт «Асистент Аудитора» (розробник фірма «Сервіс-аудит»);
- ◆ програмний продукт «Помощник аудитора» (фірма «Гольдберг-аудит»);
- ◆ програмний продукт «Abacus Professional»;
- ◆ програмний комплекс «Експресс-Аудит: ПРОФ»;
- ◆ програмний продукт «IT Audit: Аудитор» (КСБ «Мастер-Софт»);
- ◆ «Івахненко & Катеньов Аудит»;
- ◆ «ТУРБО АУДИТ» (ТОВ «КУРС» – Київ) (www.kurs-it.com.ua).

13.3. Помилки і шахрайство в комп'ютерному середовищі.

Аудитору необхідно враховувати, що застосування програмного забезпечення суб'єктом господарювання значно впливає на ризик появи помилок і відхилень в обліку, причому за різних умов ризик може підвищуватись або знижуватись.

Ризик появи помилок і відхилень в обліку

Підвищується при:	Знижується при
1	2
- децентралізації комп'ютерної мережі	- застосування ліцензійних програм бухгалтерського обліку
- географічній віддаленості комп'ютерних терміналів	- використанні сучасного програмного забезпечення
- недостатньому рівні знань бухгалтерського персоналу в сфері інформаційних технологій	- застосування єдиного середовища комп'ютерної обробки даних в межах суб'єкта

	господарювання, включаючи філії, підрозділи, дочірні підприємства
- відсутності внутрішнього контролю за функціонуванням середовища комп'ютерної обробки даних	- функціонування спеціальної системи контролю програмного забезпечення
	- наявності можливого поглиблення деяких видів контролю за рахунок застосування спеціально розробленого для аудиторів програмного забезпечення
	- кваліфікованому вивченні інформаційної політики керівництвом господарюючого суб'єкта
	- узгодженні інформаційної політики господарюючого суб'єкта з основним використанням системи комп'ютерної обробки даних
	- наявності довгострокового плану та стратегії розвитку системи комп'ютерної обробки даних суб'єкта господарювання

Варто зазначити, що машини теж помиляються, але це відбувається, в основному, через помилки людини – навмисне, через неухважність чи незнання.

Типовими помилками (шахрайством) можна вважати наступні:

1. Дописування алгоритмів спеціалістом.
2. Знищення або додавання проводок і первинних документів по них.
3. Коригування формул розрахунків податків чи заробітної плати на рівні алгоритмів та ін.

Засоби запобігання помилок при аудиті із застосуванням комп'ютерів:

1. Створення на регулярній основі дублюючих файлів, які повинні зберігатися не в пам'яті комп'ютера, де здійснюються основні операції, а окремо від нього.
2. Забезпечення схоронності аудиторської інформації. Комп'ютери з інформацією про проведення аудиту повинні бути захищені паролями. Магнітні носії повинні зберігатися у сейфі.
3. Для попередження неповної реєстрації даних та доказів необхідно забезпечити зберігання адекватної документації, в тому числі роздруковані найбільші документи та інші докази.
4. Перед початком аудиторської перевірки за допомогою комп'ютера необхідно здійснити тестування відповідних комп'ютерних програм, щоб гарантувати їх максимальну безпомилковість.



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

1. Типові помилки (шахрайство) в умовах комп'ютерної обробки даних та можливі заходи їх запобігання.
2. Необхідність висвітлення кола питань з аудиту у комп'ютерному середовищі при сертифікації аудиторів.



Тема 14. Узагальнення результатів аудиту

Програмна анотація

1. Поняття та склад аудиторської звітності.
2. Поняття про аудиторський висновок.
3. Види аудиторських висновків та їх зміст.

Нормативний матеріал до теми

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



Англо-український словник ключових термінів

Auditor's opinion – аудиторська думка

Unqualified opinion – безумовно позитивна думка

Qualified opinion – умовно-позитивна думка

Adverse opinion – негативна думка

Disclaimer of opinion – відмова від надання думки

Auditor's responsibility – відповідальність аудитора

Consolidated financial statement – консолідована фінансова звітність

Теоретичний матеріал

14.1. 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 висновок. Цей документ складається за стандартною формою а його зміст визначено МСА №700 «Формулювання думки та надання звіту щодо фінансової звітності».

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

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

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

14.2. Поняття про аудиторський висновок

Відповідно до ст. 7 ЗУ «Про аудиторську діяльність» **аудиторський висновок** – документ, що складений відповідно до стандартів аудиту та передбачає надання впевненості користувачам щодо відповідності фінансової звітності або іншої інформації концептуальним основам, які використовувалися при її складанні.

За результатами виконаних аудиторських послуг аудитор складає підсумковий документ у вигляді аудиторського висновку зміст і структура аудиторського висновку буде залежати від виду і характеру наданих аудиторських послуг.

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

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

Аудиторський висновок 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 висновок);
- ☞ 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 висновку, 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 висновку (дата проставляється в той самий день, коли керівництво підприємства підписує акт прийому-передачі аудиторського висновку);
- Підпис аудиторського висновку (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).

14.3. Види аудиторських висновків та їх зміст

Аудиторський висновок 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 висновок 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 висновку (наявність фундаментальної непевності).

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

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

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 висновків.

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

1. Аудиторські висновки за результатами тематичного аудиту.
2. Аудиторський висновок про фінансову звітність підприємства, підготовлену відповідно до інших принципів обліку.
3. Висновок про окремі частини фінансової звітності підприємства.
4. Аудиторська перевірка дотримання договірних відносин.

5. Висновок 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 висновку спеціального призначення. В аудиторському висновку спеціального призначення аудитору необхідно висловити своє чітке уявлення про фінансову звітність підприємства.

До висновку 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; є) адреса аудитора; є) підпис аудитора.



Питання для самостійного вивчення **[1, 2, 5, 12, 13, 17, 20]**

1. За яких обставин аудитор може відмовитись від видачі аудиторського висновку?
2. Якими стандартами регулюються питання контролю якості аудиторських послуг?
3. Яку відповідальність несе керівництво за систему контролю якості фірми?
4. Яка різниця між висновком і звітом аудитора? Які види відповідальності і перед ким несе аудитор?
5. Як розподіляється відповідальність між аудитором, замовником та третіми особами?

ПІСЛЯМОВА

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

Курс лекцій надає можливість забезпечити освітній процес із підготовки здобувачів вищої освіти ступеня «бакалавр» спеціальності 073 «Менеджмент» із дисципліни «Аудит», яка є нормативною при здобутті освітнього ступеня «бакалавр».

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

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

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

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

СПИСОК РЕКОМЕНДОВАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Аудит : навч. посіб. / І.В. Сіменко, Л.О. Сухарева [та ін.]. – 2-е вид., допов. і перероб. – Донецьк : ДонНУЕТ, 2013. – 485 с.
2. Аудит : теорія і практика застосування міжнародних стандартів : навч. посіб. / С. П. Петренко, І. М. Пальцун. – [2-ге видання]. – Львів : Магнолія 2006, 2013. – 520 с.
3. Аудиторська палата України [Електронний ресурс]. – офіційний веб-сайт. – Режим доступу : <http://apu.com.ua>. – Мова укр. – Дата останнього доступу: 19.01.2017. – Назва з екрану.
4. Білуха М. Т. Фінансовий контроль : теорія, ревізія, аудит : підруч. / М. Т. Білуха, Т. В. Микитенко. – К. : Українська академія оригінальних ідей, 2005. – 888 с.
5. Бутинець Ф. Ф. Аудит : підруч. для студ. спец. «Облік і аудит» вищ. навч. закл. / Ф. Ф. Бутинець. – 4-те вид., переробл. та допов. – Житомир : Рута, 2005. – 512 с.
6. Внутрішній аудит в корпораціях: системний підхід до організації : моногр. / І. М. Дмитренко, М. Е. Шухман; Донец. нац. ун-т економіки і торгівлі ім. М. Туган-Барановського. – Донецьк : ДонНУЕТ, 2013. – 283 с.
7. Давидов Г. М. Аудит : навч. посіб. / Г. М. Давидов. – 2-ге вид., переробл. та допов. – К. : Знання, 2005. – 363 с.
8. Державний аудит ефективності: системність, організація, методика : моногр. / Л. О. Сухарева, Т. В. Федченко. – Донецьк : ДонНУЕТ, 2013. – 289 с.
9. Державний фінансовий контроль. Теоретичні положення й нормативно-правові акти : навч. посіб. / А. В. Бодюк, М. К. Ковальчук, М. М. Пискун, С. Л. Яблочников. – К. : Кондор, 2010. – 552 с.
10. Каменська Т. О. Облік, аналіз та внутрішній аудит витрат виробництва : навч. посіб. / Т. О. Каменська, І. І. Пилипенко, О. Ю. Редько. – К. : ІВЦ Держкомстату України, 2007. – 128 с.
11. Кулаковська Л. П. Основи аудиту : навч. посіб. / Л. П. Кулаковська, Ю. В. Піча. – 3-є вид. – К. : Каравела, 2006. – 312 с.
12. Кулаковська Л. П. Організація і методика аудиту : навч. посіб. / Л. П. Кулаковська, Ю. В. Піча. – 3-є вид. – К. : Каравела, 2006. – 560 с.

13. Моделі і методи прийняття рішень в аналізі і аудиті: навч. посіб. / І. В. Сіменко, Л. О. Ващенко, І. В. Гречина, О. А. Кондрашов. – Донецьк : ДонНУЕТ, 2014. – 296 с.
14. Облік і аудит : навч. посіб. / М. В. Борисенко, Т. В. Федченко. – Донец. нац. ун-т економіки і торгівлі ім. М. Туган-Барановського. – Донецьк : ДонНУЕТ, 2014. – 208 с.
15. Облік, аналіз та аудит : навч. посіб. / М. С. Білик, А. Г. Загородній, Г. І. Кіндрацька, М. В. Корягін. – К. : Кондор, 2008. – 618 с.
16. Пантелеев В. П. Внутрішній аудит : навч. посіб. / В. П. Пантелеев, М. Д. Корінько. – К. : 2006. – 247 с.
17. Петрик О. А. Аудит : методологія і організація: моногр. / О. А. Петрик. – К. : КНЕУ, 2003. – 260 с.
18. Пилипенко І. І. Стандарти аудиту та етики : навч. посіб. / І. І. Пилипенко, О. Ю. Редько. – К. : Інформаційно-аналітичне агентство, 2007. – 277 с.
19. Практичний курс внутрішнього аудиту : підруч. / В. В. Немченко, В. П. Хомутенко, А. В. Хомутенко. – К. : ЦУЛ, 2008. – 240 с.
20. Даньків Й. Я. Стандартизація обліку і аудиту : навч. посіб. / Й. Я. Даньків, М. Р. Лучко, М. Я. Остап'юк. – К. : Знання, 2006. – 350 с.

Навчальне видання

Аудит

Курс лекцій

Укладач:
Костирко Алла Георгіївна

Формат 60x84/16. Ум. друк. арк. 6,37

Тираж 50 прим.

Надруковано у видавничому відділі
Миколаївського національного аграрного університету
54020, м. Миколаїв, вул. Георгія Гонгадзе, 9

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