УНІВЕРСИТЕТ ДЕРЖАВНОЇ ФІСКАЛЬНОЇ СЛУЖБИ УКРАЇНИ

СЕРІЯ «НА ДОПОМОГУ СТУДЕНТУ УДФСУ»
Заснована 2016 року

Жидєєва Л. І.,
Колісник О. П.,
Салямон-Міхєєва К. Д.

АУДИТ

Навчальний посібник

Ірпінь
2019

УДК 657.6(075.8)
ББК 65.052.8я73
Ж 69

Рекомендовано до друку Вченою радою
Університету державної фіскальної служби України
(протокол № 13 від 20 грудня 2018 р.)

Рецензенти:
Руденко-Сударєва Л. В., д.е.н., професор, професор кафедри міжнародних фінансів ДВНЗ КНЕУ імені Вадима Гетьмана;
Ільїн В. Ю., д.е.н., професор, професор кафедри бухгалтерського обліку Університету ДФС України.

Жидєєва Л. І.
Ж 69 **Аудит** : навчальний посібник / Л. І. Жидєєва, О. П. Колісник, К. Д. Салямон-Міхєєва. – Ірпінь : Університет ДФС України, 2019. – 312 с. – (Серія «На допомогу студенту УДФСУ», т. 36).

ISBN 978-966-337-507-6

Навчальний посібник розкриває існуючий в Україні порядок організації та методики проведення аудиту з урахуванням внесених змін Законом України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність», який набрав чинності з 01.10.2018, та «Міжнародних стандартів контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг в редакції 2016–2017 років».

У навчальному посібнику розглянуті організаційні зміни відповідно до Закону України та інших нормативних актів, теоретичні засади аудиторської діяльності в Україні, розкриті найважливіші організаційно-методичні особливості проведення аудиту, що є важливою умовою забезпечення високого рівня професійної підготовки фахівців напряму «Облік та оподаткування» з формування у них глибоких теоретичних знань та практичних навичок з методики аудиту.

У ньому детально висвітлені теоретичні основи та методика проведення аудиту за окремими об’єктами. Кожна тема структурована за однаковими складовими, що включають методичні рекомендації, методичні поради до вивчення теми окремо за кожним питанням, плани практичних занять, питання для самостійного вивчення, завдання для самостійної роботи, теми рефератів.

УДК 657.6(075.8)
ББК 65.052.8я73

© Жидєєва Л. І., Колісник О. П.,
Салямон-Міхєєва К. Д., 2019
© Університет державної фіскальної
служби України, 2019

ISBN 978-966-337-507-6

ЗМІСТ

ВСТУП.....7

ТЕМА 1. СУТНІСТЬ І ПРЕДМЕТ АУДИТУ.....10
1.1. Суть і значення аудиту 10
1.2. Історія розвитку аудиту, передумови виникнення в Україні 12
1.3. Мета і завдання аудиту 14
1.4. Види аудиту та їхні особливості 16
1.5. Предмет і об'єкти аудиту 23
1.6. Місце аудиту в системі фінансово-господарського контролю 26
Питання та завдання для самоперевірки 28

ТЕМА 2. РЕГУЛЮВАННЯ АУДИТОРСЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ТА ЇЇ ІНФОРМАЦІЙНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ.....34
2.1. Управління аудиторською діяльністю у світі та Україні 34
2.2. Правове регулювання аудиторської діяльності, стандарти аудиту 39
2.3. Інформаційне забезпечення аудиту 44
2.4. Організація аудиторської діяльності в Україні, створення аудиторських фірм та їхня класифікація. Реєстр аудиторів та суб'єктів аудиторської діяльності 45
2.5. Атестація аудиторів та підвищення їхньої кваліфікації, організація праці персоналу аудиторських фірм 54
2.6. Професійна етика аудитора 64
Питання та завдання для самоперевірки 67

ТЕМА 3. МЕТОДИ АУДИТУ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ ТА КРИТЕРІЇ ЇЇ ОЦІНЮВАННЯ 75
3.1. Загальнонаукові та специфічні методи і прийоми аудиту 75
3.2. Критерії оцінки аудитором фінансової звітності 77

3.3. Методики проведення аудиту фінансової звітності
та їхні складові 81
3.4. Використання методики перевірки оборотів
і залишків на рахунках 84
Питання та завдання для самоперевірки..... 86

ТЕМА 4. АУДИТОРСЬКИЙ РИЗИК І ОЦІНЮВАННЯ СИСТЕМИ ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ 93
4.1. Поняття суттєвості в аудиті та методика її оцінювання 93
4.2. Планування суттєвості в аудиті. Аудиторська вибірка 96
4.3. Сутність та складові аудиторського ризику,
методика його визначення 98
4.4. Види викривлень в обліку та звітності.
Шахрайство та помилка 103
4.5. Вивчення та оцінювання аудитором
системи внутрішнього контролю 108
Питання та завдання для самоперевірки..... 111

ТЕМА 5. ПЛАНУВАННЯ АУДИТУ..... 118
5.1. Процес аудиту та його стадії (етапи) 118
5.2. Необхідність планування
аудиторської діяльності та критерії вибору клієнта 120
5.3. Процедура замовлення аудиту (аудиторських послуг) 124
5.4. Види планів аудиторської фірми,
їхнє значення та використання 126
5.5. Методика розробки програми проведення аудиту 130
Питання та завдання для самоперевірки..... 136

ТЕМА 6. АУДИТОРСЬКІ ДОКАЗИ ТА РОБОЧІ ДОКУМЕНТИ АУДИТОРА 143
6.1. Аудиторські докази, їхні види та вимоги до них 143
6.2. Прийоми та процедури отримання
аудиторських доказів, їхні види 146
6.3. Аудиторська документація, її функції та класифікація 148
6.4. Порядок використання та збереження
аудиторської документації 153
Питання та завдання для самоперевірки..... 155

ТЕМА 7. АУДИТ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ 161
7.1. Оцінка якісних характеристик
фінансової звітності та її користувачів 161
7.2. Нормативні документи щодо формування
фінансової звітності 166
7.3. Завдання та загальні процедури аудиту
фінансової звітності 167
7.4. Методи перевірки фінансової звітності 169
7.5. Експрес-аудит фінансової звітності 171
7.6. Особливості аудиту різних форм звітності 173
Питання та завдання для самоперевірки 174

**ТЕМА 8. АУДИТ ВНУТРІШНІХ РЕГЛАМЕНТІВ,
ЩО РЕГУЛЮЮТЬ ДІЯЛЬНІСТЬ ПІДПРИЄМСТВА** 180
8.1. Мета і напрями експертизи
загальних документів підприємства 180
8.2. Аудит установчих документів 181
8.3. Експертиза договорів 182
8.4. Експертиза облікової політики економічного суб'єкта 184
Питання та завдання для самоперевірки 186

ТЕМА 9. АУДИТ АКТИВІВ ПІДПРИЄМСТВА 191
9.1. Методика аудиту необоротних активів 191
9.2. Методика аудиту запасів 203
9.3. Методика аудиту дебіторської заборгованості 210
9.4. Методика аудиту грошових коштів 216
Питання та завдання для самоперевірки 222

**ТЕМА 10. АУДИТ ВЛАСНОГО КАПІТАЛУ
ТА ЗОБОВ'ЯЗАНЬ** 231
10.1. Мета, предмет та об'єкти, методика
аудиту власного капіталу 231
10.2. Мета, предмет, об'єкти та методика
аудиту зобов'язань 240
Питання та завдання для самоперевірки 250

ТЕМА 11. АУДИТ ВИТРАТ, ДОХОДІВ І ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ 258
11.1. Мета, предмет і об’єкти аудиту витрат, доходів і фінансових результатів 258
11.2. Методика аудиту витрат, доходів і фінансових результатів 260
11.3 Типові та можливі порушення обліку витрат, доходів і фінансових результатів 264
Питання та завдання для самоперевірки 265

ТЕМА 12. АУДИТОРСЬКИЙ ЗВІТ ТА ІНШІ ПІДСУМКОВІ ДОКУМЕНТИ 275
12.1. Завершальний етап перевірки, його суть і зміст 275
12.2. Звіт аудитора 277
12.3. Зміна форми і змісту аудиторського звіту під час висловлені модифікованої думки аудитора, вимоги до їхнього складання 285
12.4. Аудиторський звіт при виконанні спеціального завдання 290
Питання та завдання для самоперевірки 292

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ 298

ДОДАТКИ 307

ВСТУП

Дисципліна «Аудит» складена відповідно до освітньої програми підготовки здобувачів вищої освіти першого (бакалаврського) рівня галузі знань: 07 «Управління та адміністрування».

Метою дисципліни є формування у студентів знань з аудиту відповідно до стандартів аудиту Міжнародної федерації бухгалтерів, Кодексу етики професійних бухгалтерів, положень (стандартів) бухгалтерського обліку та інших нормативних документів, враховуючи чинне законодавство України.

Основними завданнями дисципліни є вивчення методів раціональної організації та проведення аудиту, надання аудиторських послуг на підприємствах різних галузей та організаційно-правових форм на підставі використання прогресивних форм, стандартів та методик; набуття навичок опрацювання і використання необхідної та достатньої інформації в аудиті.

Предметом дисципліни є методологія і методика проведення аудиту та надання супутніх послуг на підприємствах різних галузей та організаційно-правових форм із застосуванням знань: з організації та регулювання аудиторської діяльності в Україні та створення аудиторських фірм; з організації роботи персоналу та професійної етики аудитора; методів, методик і прийомів аудиту; суттєвості в аудиті та аудиторського ризику; видів викривлень в обліку і звітності та дій аудитора у випадку їх виявлення; стадій аудиторського процесу, складання планів та програм аудиту; процедур отримання аудиторських доказів та видів аудиторської документації; зі складання аудиторського звіту; особливостей та методик внутрішнього аудиту; специфіки проведення аудиторських перевірок за конкретними об’єктами обліку.

Дисципліна вивчається в тісному взаємозв’язку з такими загальноекономічними дисциплінами, як мікроекономіка, політична економія, економічна теорія та слідує після вивчення дисциплін: фінанси, гроші та кредит, бухгалтерський облік, фінансовий облік, організація і методика економічного аналізу та ін.

Після вивчення дисципліни студенти повинні знати:

– законодавчі, нормативно-правові та інструктивні матеріали щодо аудиту та бухгалтерського обліку в Україні;

– методику організації аудиторської перевірки та специфіку її проведення;

– методику документального оформлення процесу аудиторської перевірки: складання планів та програм (розширених планів), ведення аудиторської документації, оформлення звіту незалежного аудитора тощо;

– принципи, методи і процедури аудиту на підприємствах різних галузей та організаційно-правових форм;

– основні підходи та особливості аудиторських перевірок: необоротних активів; запасів; грошових коштів, розрахунків та інших активів; власного капіталу, довгострокових та поточних зобов'язань; витрат діяльності, доходів за видами діяльності; фінансових результатів, а також перевірки складання фінансової звітності;

– види та об'єкти супутніх послуг і систему внутрішнього контролю.

Студенти повинні вміти:

– організовувати роботу аудиторської фірми в Україні;

– застосовувати прийоми наукової організації праці персоналу в аудиторській фірмі;

– планувати роботу аудиторської фірми;

– укладати договір на проведення аудиту (аудиторських послуг) та супутні договору документи;

– організовувати проведення аудиторської перевірки фінансової звітності, надання аудиторських послуг;

– методично правильно складати плани та програми (розширені плани) проведення аудиту за визначеними об'єктами перевірки;

– правильно застосовувати методики та прийоми аудиту;

– отримувати необхідні та достатні аудиторські докази для підтвердження аудиторської думки;

– визначати аудиторський ризик;

– оформляти аудиторську документацію;

– складати тести на відповідність щодо об’єктів перевірки;

– оцінювати стан внутрішнього контролю клієнта;

– складати звіт незалежного аудитора за результатами перевірки.

ТЕМА 1
СУТНІСТЬ І ПРЕДМЕТ АУДИТУ

1.1. Суть і значення аудиту

В умовах ринкових відносин та різноманітності форм власності виникає необхідність удосконалення функцій управління процесом діяльності підприємств, що викликало потребу створення самостійних незалежних органів фінансового контролю – аудиту.

Основною передумовою виникнення аудиту є взаємна зацікавленість:

– підприємства, в особі його власників;

– держави;

– інвесторів;

– самого аудитора

у забезпеченні достовірності та відповідності бухгалтерського обліку і звітності.

Аудит є обов'язковою частиною цивілізованого функціонування ринкової економіки кожної країни. За історичними узагальненнями передумовами виникнення аудиту можливо назвати таке:

– для вирішення непорозумінь між фіскальними органами і керівними структурами, що представляють інтереси власників щодо підвищення ефективності виробництва, державного контролю вже було недостатньо, адже він захищав лише інтереси держави. Це й стало поштовхом до виникнення незалежного контролю, який дістав назву аудит (від лат. *audio* – той, що вислуховує), тобто службовець, який вислуховує звіти посадових осіб і контролює їх. У той час вважалося, що усна форма звітів була краще письмової, оскільки будь-який документ можна підробити, а сказати неправду, коли на тебе дивляться суворі очі аудитора, неможливо;

– аудитори стали потрібні й незацікавленим сторонам – суду, арбітражу, які відстоювали справедливість;

– розвитку аудиту сприяло також розмежування функцій та інтересів підприємців (менеджерів, адміністрації, управлінців), коли власник для керівництва своїми підприємствами почав наймати спеціальний апарат управління. Власники змушені вдаватися до перевірки фінансової звітності незалежним аудитором для попередження недоліків, зловживань, приховування витрат і доходів, неправильного розподілу прибутків, навмисного присвоєння їх найманими керуючими.

Таким чином, основна сутність аудиту – це надання практичної допомоги керівництву і економічним службам підприємства у веденні справ та управлінні його фінансами, а також налагодженні фінансового і управлінського обліку, надання різних консультацій тощо.

Відповідно до Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» [80] «***аудит фінансової звітності*** – аудиторська послуга з перевірки даних бухгалтерського обліку і показників фінансової звітності та/або консолідованої фінансової звітності юридичної особи або представництва іноземного суб'єкта господарювання, або іншого суб'єкта, який подає фінансову звітність та консолідовану фінансову звітність групи, з метою висловлення незалежної думки аудитора про її відповідність в усіх суттєвих аспектах вимогам національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку, міжнародних стандартів фінансової звітності або іншим вимогам».

Аудит також дає змогу підтвердити інформацію для забезпечення проведення оцінки майна під час приватизації та акціонування підприємств різних форм власності.

Крім того, аудит охоплює й інші питання:

– перевірку комерційної та господарсько-фінансової діяльності суб'єктів господарювання;

– перевірку фінансової звітності з погляду правильності та відповідності складання;

– перевірку достовірності нарахування та сплати податків до бюджету;

– перевірку дотримання суб'єктами господарювання чинного законодавства тощо.

1.2. Історія розвитку аудиту, передумови виникнення в Україні

За історіографічними джерелами, можна стверджувати, що аудит як форма незалежного господарського контролю має багатовіковий період розвитку. А виникнення та розвиток контролю пов'язаний з появою господарського обліку.

Так, у Стародавньому Єгипті в 2–3 тисячолітті до н.е. через кожні два роки проводилася інвентаризація рухомого та нерухомого майна. Ще у Біблії зберігся вислів царя Соломона, який звернений до тих, хто постійно перебуває у торгових відносинах: підраховуй і оцінюй, що даєш, а що отримуєш – запиши.

У Римській імперії існували квестори, які здійснювали контроль за бухгалтерами з боку правильності обліку податків у казну держави.

Згідно з відомими на сьогодні історичними джерелами перша згадка про аудиторів належить до 1299 року.

З 1844 р. у Великобританії було видано серію законів про компанії, відповідно до яких останні були зобов'язані один раз протягом року запрошувати незалежного бухгалтера (аудитора) для перевірки і підтвердження звітності та звіту перед акціонерами.

Аналогічні рішення щодо обов'язкового незалежного аудиту було ухвалено у Франції (1867), США (1887), Німеччині (1931) та інших країнах.

У наш час аудиторські послуги широко використовують уряди різних країн, діловий світ і неприбуткові організації. У США, наприклад, нині працюють понад 45 тисяч аудиторських фірм.

Підґрунтям для розвитку аудиту в Україні, як незалежної форми контролю, було прийняття 7 лютого 1991 року Закону України «Про власність».

З цього періоду у держави та власників (учасників) постає нагальна потреба в отриманні достовірних відомостей щодо ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності численних суб'єктів господарювання.

Прийняття у 1993 році Закону України «Про аудиторську діяльність» закріпило правові основи аудиту. Саме пункт 2 статті 3 цього закону надав визначення аудиту, яке поступово уточнювалося.

У 1994–1995 роках в Україні всі суб'єкти підприємницької діяльності проводили обов'язковий аудит. Це повною мірою позитивно вплинуло на вирішення проблеми адаптації аудиторства в Україні. Але обов'язкове проведення аудиту мало і негативні наслідки, так як через велику кількість замовлень і незначну кількість аудиторських фірм аудит проводився неякісно. Тому, починаючи з 1996 р., для більшості підприємств та організацій України проведення обов'язкового аудиту було скасовано.

З 2003 року в Україні були введені міжнародні стандарти аудиту.

З 1 жовтня 2018 року в Україні набрав чинності Закон України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» [80]. Згідно з п. 16 ст. 1 передбачено, що «обов'язковий аудит фінансової звітності – аудит фінансової звітності (консолідованої фінансової звітності) суб'єктів господарювання, які, відповідно до законодавства, зобов'язані оприлюднити або надати фінансову звітність (консолідовану фінансову звітність) користувачам фінансової звітності разом з аудиторським звітом, що проводиться суб'єктами аудиторської діяльності на підставах та в порядку, передбачених цим законом».

Питання, пов'язані з роботою і професійним захистом аудиторів, регулюють Аудиторська палата України (АПУ) та Спілка аудиторів України (САУ), які були створені в 1992–1993 роках.

Підсумовуючи питання, можна зазначити, що передумовами створення аудиту в Україні, як незалежної контролюючої системи, є:

1. Економічні – роздержавлення власності, процеси приватизації, формування структур ринкової економіки.

2. Юридичні – прийняття Закону України «Про аудиторську діяльність» [79].

3. Організаційні – створення корпусу аудиторів, аудиторських фірм, Аудиторської палати України, Спілки аудиторів України.

1.3. Мета і завдання аудиту

Впровадження аудиту у сферу підприємницької діяльності має істотні переваги порівняно з іншими формами контролю, а саме:

– значна економія державних коштів, які витрачаються на утримання контрольно-ревізійного апарату;

– надходження додаткових коштів до бюджету за рахунок сплати аудиторськими фірмами або аудиторами-підприємцями податків;

– незалежність, конкурентна боротьба, професіоналізм аудиторів, що сприяє підвищенню якості перевірок тощо.

Відповідно до Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» [80] встановлюються обмеження на одночасне надання підприємствам, що становлять суспільний інтерес, послуг з обов'язкового аудиту фінансової звітності та таких неаудиторських послуг:

1) складання податкової звітності, розрахунку обов'язкових зборів і платежів, представництва юридичних осіб у спорах із зазначених питань;

2) консультування з питань управління, розробки і супроводження управлінських рішень;

3) ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності;

4) розробка та впровадження процедур внутрішнього контролю, управління ризиками, а також інформаційних технологій у фінансовій сфері;

5) надання правової допомоги у формі: послуг юрисконсульта із забезпечення ведення господарської діяльності; ведення переговорів від імені юридичних осіб; представництва інтересів у суді;

6) кадрове забезпечення юридичних осіб у сфері бухгалтерського обліку, оподаткування та фінансів, у тому числі послуги з надання персоналу, що приймає управлінські рішення та відповідає за складання фінансової звітності;

7) послуги з оцінки;

8) послуги, пов'язані із залученням фінансування, розподілом прибутку, розробкою інвестиційної стратегії, крім послуг з надання впевненості щодо фінансової інформації, зокрема проведення

процедур, необхідних для підготовки, обговорення та випуску листів-підтверджень у зв'язку з емісією цінних паперів юридичних осіб.

Таким чином, згідно з визначенням самого аудиту, метою аудиту є висловлення незалежної думки аудитора про відповідність звітності в усіх суттєвих аспектах вимогам національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку, міжнародних стандартів фінансової звітності або іншим вимогам, які регламентують порядок їх ведення та подання.

За результатами аудиту складається звіт незалежного аудитора, що підтверджує достовірність фінансової звітності та дані про реальний фінансовий стан суб'єкта господарювання.

Виходячи з мети аудиту його основними завданнями є збір та обробка достовірної інформації (аудиторських доказів) про фінансово-господарську діяльність суб'єкта господарювання та достовірності показників фінансової звітності для формування думки аудитора при її відображенні в звіті аудитора, іншими словами – безпосередньо здійснення аудиторської перевірки (аудиту) ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності клієнтом.

Крім того, аудитор має дослідити та адекватно оцінити всі аспекти економічної діяльності суб'єкта, що перевіряється. А для того, щоб висловити об'єктивно думку аудитора в звіті аудитора, він повинен отримати безумовну гарантію того, що інформація, яка міститься у фінансовій звітності, регістрах обліку та первинних документах, наданих клієнтом, достатня та достовірна. Тому в процесі аудиторської перевірки виникають питання аудиторського ризику та аудиторських доказів для підтвердження аудиторської думки.

Крім основних, аудит може вирішувати і такі функціональні завдання*:*

– коригування і санація;

– оперативний контроль та аналіз;

– стратегічний аналіз;

– аудит договірних і статутних зобов'язань та ін.

Як правило, ці завдання є супутніми аудиту послугами, які на замовлення клієнта у письмовій формі виконує аудитор (аудиторська фірма).

Підсумовуючи питання, можна констатувати, що завданнями аудиту узагальнено є:

– перевірка стану організації та методики бухгалтерського обліку та оцінка складання фінансової звітності, розрахунків, декларацій та інших документів для встановлення їх достовірності й відповідності здійснення господарських операцій чинному законодавству;

– виявлення і попередження (профілактика) порушень у фінансово-господарській діяльності підприємства;

– реальність визначення фінансових результатів;

– оцінка ефективності внутрішнього контролю;

– надання консультаційних послуг з питань обліку, аналізу, права, менеджменту, маркетингу, фінансів тощо.

1.4. Види аудиту та їхні особливості

У зв’язку із тим, що поняття «аудит» у сучасному світі часто використовується для характеристики діяльності з незалежної перевірки будь-яких процесів чи явищ, тому й видів аудиту визначається декілька. Частина авторів називає їх типами аудиту, деякі фахівці розглядають тільки одну-дві класифікаційних ознаки, окремі науковці визначають їх до десяти.

Рис. 1.1 узагальнює існуючі класифікації аудиту за п’ятьма критеріями (ознаками).

Так, аудит в Україні поділяють на обов’язковий і добровільний.

У зв’язку з цим обов’язковий аудит інакше можна назвати регламентованим, бо його проведення обумовлено законодавчими актами, в яких визначено категорії підприємств, що подають звіт незалежного аудитора про фінансово-господарську діяльність та фінансовий стан у відповідні інстанції (перед поданням річної звітності до податкових органів, при отриманні банківського кредиту, перед емісією цінних паперів тощо). Мета обов’язкового аудиту – захистити інтереси держави, можливих кредиторів та інвесторів від навмисного перекручення показників фінансової звітності суб’єктів господарювання.



Рис. 1.1. Класифікація видів аудиту

Відповідно до ст. 10 Закону України «Аудитор та суб'єкт аудиторської діяльності мають право надавати послуги з аудиту, огляду фінансової звітності та виконувати інші завдання з надання впевненості за умови, що такий аудитор, суб'єкт аудиторської діяльності, його власники (засновники, учасники), посадові особи та працівники незалежні від юридичної особи, фінансова звітність якої підлягає перевірці, не брали участі у підготовці та прийнятті управлінських рішень такої юридичної особи. Вимога щодо забезпечення незалежності поширюється на звітний період фінансової звітності, що підлягає перевірці, та період надання послуг з аудиту такої фінансової звітності».

Забороняється надання аудиторських послуг у разі, якщо аудитор, суб'єкт аудиторської діяльності, його ключові партнери з аудиту, його власники (засновники, учасники), посадові особи і працівники та інші особи, залучені до надання таких послуг, а також близькі родичі та члени сім'ї зазначених осіб:

1) є власниками фінансових інструментів, емітованих юридичною особою, фінансова звітність якої підлягає перевірці, або

юридичної особи, пов’язаної з такою юридичною особою спільною власністю, контролем та управлінням, крім тих, що належать такій юридичній особі опосередковано через інститути спільного інвестування;

2) беруть участь в операціях з фінансовими інструментами, емітованими, гарантованими або іншим чином підтримуваними юридичною особою, фінансова звітність якої підлягає перевірці, крім операцій у межах інститутів спільного інвестування;

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

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

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

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

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

1) реєстрацією аудиторів та суб’єктів аудиторської діяльності;

2) впровадженням міжнародних стандартів аудиту;

3) контролем за атестацією аудиторів та безперервним навчанням аудиторів, які здійснюють обов’язковий аудит фінансової звітності;

4) контролем якості аудиторських послуг суб’єктів аудиторської діяльності, які здійснюють обов’язковий аудит фінансової звітності;

5) дисциплінарними провадженнями щодо аудиторів та суб’єктів аудиторської діяльності, які здійснюють обов’язковий аудит фінансової звітності;

6) застосуванням стягнень.

Орган суспільного нагляду за аудиторською діяльністю розглядає справи про адміністративні правопорушення (у тому числі

за зверненням користувачів фінансової звітності), пов'язані з порушенням законодавства в частині ненадання інформації до Органу суспільного нагляду за аудиторською діяльністю у випадках, передбачених цим законом, та неоприлюднення фінансової звітності разом з аудиторським звітом.

Відповідно до ст. 29 Закону України передбачено, що на підприємствах, що становлять суспільний інтерес, проводять конкурс з відбору суб'єктів аудиторської діяльності, які можуть бути призначені для надання послуг з обов'язкового аудиту фінансової звітності цього підприємства. У конкурсі можуть брати участь суб'єкти аудиторської діяльності, які відповідають вимогам, встановленим цим законом до суб'єктів аудиторської діяльності, які можуть надавати послуги з обов'язкового аудиту фінансової звітності підприємств, що становлять суспільний інтерес, включені до відповідного розділу Реєстру, у яких за попередній річний звітний період сума винагороди від кожного з підприємств, що становлять суспільний інтерес, яким надавалися послуги з обов'язкового аудиту фінансової звітності протягом цього періоду, не перевищувала 15 відсотків загальної суми доходу від надання аудиторських послуг та які не мають обмежень, пов'язаних з тривалістю надання послуг цьому підприємству.

Для проведення конкурсу підприємство, що становить суспільний інтерес, має розробити й оприлюднити порядок його проведення і однозначні прозорі та недискримінаційні критерії відбору щонайменше двох суб'єктів аудиторської діяльності, які подаються на розгляд органів, що призначають суб'єктів аудиторської діяльності для надання послуг з обов'язкового аудиту фінансової звітності.

Суб'єктам аудиторської діяльності, які виявили бажання брати участь у конкурсі, безкоштовно надається тендерна документація, яка розкриває інформацію про діяльність підприємства, що становить суспільний інтерес, та містить завдання з обов'язкового аудиту фінансової звітності.

Відповідальність за проведення конкурсу покладається на аудиторський комітет підприємства, що становить суспільний інтерес, або інший орган (підрозділ), на який покладено відповідні функції. Аудиторський комітет або інший орган (підрозділ), на

який покладено відповідні функції, оцінює конкурсні пропозиції, подані суб'єктами аудиторської діяльності за встановленими критеріями відбору, та складає звіт про висновки процедури відбору. До уваги беруться результати контролю якості послуг, що надаються суб'єктами аудиторської діяльності, які беруть участь у конкурсі. За результатами конкурсу аудиторський комітет подає обґрунтовані рекомендації щодо призначення суб'єкта (суб'єктів) аудиторської діяльності для надання послуг з обов'язкового аудиту фінансової звітності, які мають включати щонайменше дві пропозиції щодо відбору суб'єктів аудиторської діяльності для проведення обов'язкового аудиту фінансової звітності.

Добровільний аудит проводиться з ініціативи самого суб'єкта господарювання аудиторськими фірмами (аудиторами) незалежно від того, чи передбачена така перевірка законом. Метою цього виду аудиту можуть бути: з'ясування стану фінансової звітності підприємства та її показників, здійснення контролю за роботою обліково-фінансового апарату, аналіз стану бухгалтерського обліку в цілому та окремих його розділів тощо.

Залежно від того, ким безпосередньо здійснюється аудиторська перевірка та надаються супутні послуги, аудит прийнято поділяти на зовнішній і внутрішній.

У методах та процедурах зазначені види аудиту не мають істотних відмінностей, однак вони відрізняються за суб'єктами та об'єктами перевірки, метою та характером діяльності. Внутрішній і зовнішній аудитори керуються відповідними основними нормативними законодавчими актами та складають різні види підсумкових документів за результатами перевірки тощо.

Так, внутрішній аудит повинен забезпечувати адекватність управління політиці підприємства на всіх його рівнях (у т. ч. і в обліку), високу конкурентоспроможність і прибутковість підвідомчих одиниць, достовірність і точність обліку, полегшувати проведення зовнішнього аудиту.

У своєму розвитку внутрішній аудит пройшов шлях від детальних перевірок та суцільного контролю документів із простою фіксацією відхилень до надання відповідної експертно-аналітичної оцінки.

Внутрішній аудит може виконувати такі завдання:

– аналіз системи обліку та внутрішнього контролю;

– вивчення бухгалтерської оперативної інформації (за окремими статтями);

– вивчення економічної ефективності управлінських рішень на різних рівнях господарювання;

– аналіз адекватності політики у сфері менеджменту;

– оцінка якості інформації;

– розробка проектів управлінських рішень;

– проведення стратегічного аналізу тощо.

З точки зору еволюції (тобто послідовних етапів розвитку аудиту в світі) прийнято виділяти три групи: стверджувальний (підтверджувальний) аудит, системно-орієнтований та аудит, що базується на ризику.

На стадії свого становлення аудит перевіряв та підтверджував практично кожну господарську операцію, як робочі документи аудитора обов'язково складалися паралельні облікові регістри до всіх регістрів клієнта. При незначній кількості замовників щодо проведення аудиту аудитори мали можливість перевірити та підтвердити достовірність бухгалтерської фінансової звітності за даними бухгалтерського обліку.

При значному обмеженні замовлень щодо підтвердження достовірності фінансової звітності аудиторські фірми повинні були шукати достатній обсяг інших видів робіт, виконання яких не суперечило б їхньому статуту, а тому виникла необхідність у наданні послуг з проведення консультацій, ведення та оновлення бухгалтерського обліку тощо, тобто – надання аудиторських послуг. Цей період отримав назву – період системно-орієнтованого аудиту. Крім того, аудитори поступово відходять від слова «підтвердити» звітність клієнта, так як це має на увазі перерозподіл відповідальності за її складання між аудитором і клієнтом, що не є об'єктивним та правомірним. А тому аудитори лише висловлюють свою немодифіковану чи модифіковану думку на основі зібраних аудитором доказів та висловлюють її у відповідному виді звіту незалежного аудитора за об'єктом перевірки.

У подальшому своєму розвитку, при значному збільшенні замовлень та обмеженні часу на проведення аудиту, аудитор став орієнтуватися здебільшого на ту інформацію, яку надавала система внутрішнього контролю клієнта. Як правило, аудитор лише спостерігав за певними операціями чи діями, повністю довіряючи не самостійно отриманим даним. Звичайно, при відмінній організації системи внутрішнього контролю проведення зовнішнього аудиту значно полегшувалося, але в такому випадку втрачалися принципи скептицизму, незалежності та об'єктивності. Тому сучасна аудиторська практика стверджує про умову повної недовіри внутрішньому контролю для максимального зниження ризику аудиту за цією складовою.

Сьогодні більш розповсюджений вид аудиту, який передбачає ризик, пов'язаний із вибірковим дослідженням господарських операцій, виходячи із умов діяльності клієнта та детального вивчення його «проблемних» об'єктів та статей. З одного боку, це дозволяє зменшити ризик аудитора щодо невиявлення відповідних викривлень за означеними «вузькими місцями», а з іншого – збільшує ризик пропуску або нерозкриття певної «не відібраної» інформації, яка також може містити викривлення. Цей період дістав назву – період аудиту, що базується на ризику.

Залежно від частоти проведення аудиту здійснюється поділ його видів на первинний та періодичний (той, що виконують певною аудиторською фірмою (аудитором) для даного клієнта вже не вперше, а послідовно із періоду в період). Необхідність його в тому, що проведення аудиту вперше суттєво збільшує ризик і трудомісткість перевірки. Аудитору необхідний додатковий час на пізнання специфіки діяльності клієнта, його слабких і сильних сторін в організації обліку та внутрішнього контролю. Крім того, мають місце певні запитання, які передаються у письмовій формі до попереднього аудитора (аудиторської фірми) про обставини заміни перевіряючих, й більш пильна увага та скептицизм до вхідних залишків за рахунками обліку клієнта.

Практика аудиторської діяльності свідчить про переваги періодичного аудиту. Така співпраця взаємовигідна як аудитору, так і клієнту.

Залежно від того, що саме (який обсяг чи вид діяльності) перевіряє аудитор чи аудиторська фірма, аудит прийнято поділяти на операційний, аудит на відповідність та аудит фінансової звітності.

Операційний аудит, як правило, перевіряє будь-яку частину процедур та методів функціонування системи господарювання з метою оцінки її продуктивності й ефективності. В операційному аудиті перевірки не обмежуються тільки бухгалтерським обліком. Вони можуть включати оцінку організаційної структури, рівня комп'ютеризації, методів виробництва, маркетингу та будь-якої іншої галузі, за якою аудитор є кваліфікованим. Значення операційного аудиту в останні роки зростає, він, як правило, є більш мобільним та схожим на консалтинг адміністрації, ніж на те, що традиційно вважається аудитом.

Метою аудиту на відповідність є з'ясування дотримання у господарській системі тих специфічних процедур та правил, які приписані персоналу вищим керівництвом (адміністрацією). Результати цього виду аудиту, як правило, повідомляють працівникам підрозділу, який перевірявся, а не широкому колу користувачів.

1.5. Предмет і об'єкти аудиту

Центральним питанням методології проведення аудиту є вибір основних, суттєвих напрямів і об'єктів аудиторської перевірки.

Загальновідомо, що відправним пунктом у вивченні будь-якої науки є визначення її предмета, тобто з'ясування того, чим вона займається, що вивчає та які основні питання нею вирішуються.

Головною метою аудиту є оцінка ведення бухгалтерського обліку й складання фінансової звітності та вираження думки щодо них.

Загалом, предмет аудиту включає контрольний перегляд *здійснених* господарських операцій з метою оцінки повноти, достовірності та об'єктивності інформації, що надається користувачам.

Таким чином, аудитор спрямовує свою увагу у минуле для пізнання істини, її оцінки та формування висновків щодо наданої інформації з метою зведення до мінімуму ризику користувачів.

Предмет будь-якої науки конкретизується його об’єктами.

Що називається об’єктом у діалектико-матеріалістичному розумінні? Це дещо, на що направлена наша цілеспрямована активність, наша дія. На що ж направлена цілеспрямована дія аудитора? Тобто – на які об’єкти?

Залежно від направленості аудиту аудитор у своїй діяльності має справу з об’єктами досить різними за своїм складом, цільовою орієнтацією та іншими характеристиками.

У зв’язку з цим можна виділити сукупний об’єкт аудиту та окремі об’єкти аудиту. Об’єкти аудиту багатогранні та перелічити їх повністю досить складно. Тому розглянемо їх класифікацію за окремими критеріями. Групування за першою ознакою – за видами, що включає об’єкти обліку та об’єкти управління, розглянемо у табл. 1.1. При цьому до об’єктів обліку належать ресурси і джерела їх формування, господарські процеси та фінансові результати. Разом з тим до об’єктів управління входять організаційні форми, методи і функції управління.

Таблиця 1.1

Класифікація об’єктів аудиту за видами

Групи	**Об’єкти**
За об’єктами обліку	
Ресурси і джерела їх формування	майно підприємства – **активи** (**необоротні** й **оборотні**) та джерела формування майна – **пасиви** (**капітал** й **зобов’язання**) за конкретними складовими: грошові кошти, виробничі запаси, основні засоби, власний капітал, довгострокові та поточні зобов’язання тощо, як у цілому, так і за видами (наприклад: грошові кошти в касі, грошові кошти на поточному рахунку в банку, інші грошові кошти тощо)
господарські процеси	постачання, виробництва, реалізації
економічні результати діяльності	собівартість, продуктивність праці, доходи, витрати, фінансові результати, прибуток, збиток тощо
За об’єктами управління	
організаційні форми управління	організаційна структура виробництва, структура апарату управління тощо
методи управління	система мотивації праці тощо
функції управління	внутрішній аудит, облік за видами, аналіз за видами, планування тощо

Крім того, всі об’єкти аудиту доцільно розглянути щодо їх використання, сфери діяльності, складності тощо, подані на рис. 1.2.

Визначивши, що належить до об’єктів аудиту, необхідно з’ясувати, хто є суб’єктами аудиту, інакше – хто саме здійснює аудиторські перевірки.

Аудиторською діяльністю мають право займатися аудитори та аудиторські фірми, які входять до Реєстру аудиторів та суб’єктів аудиторської діяльності

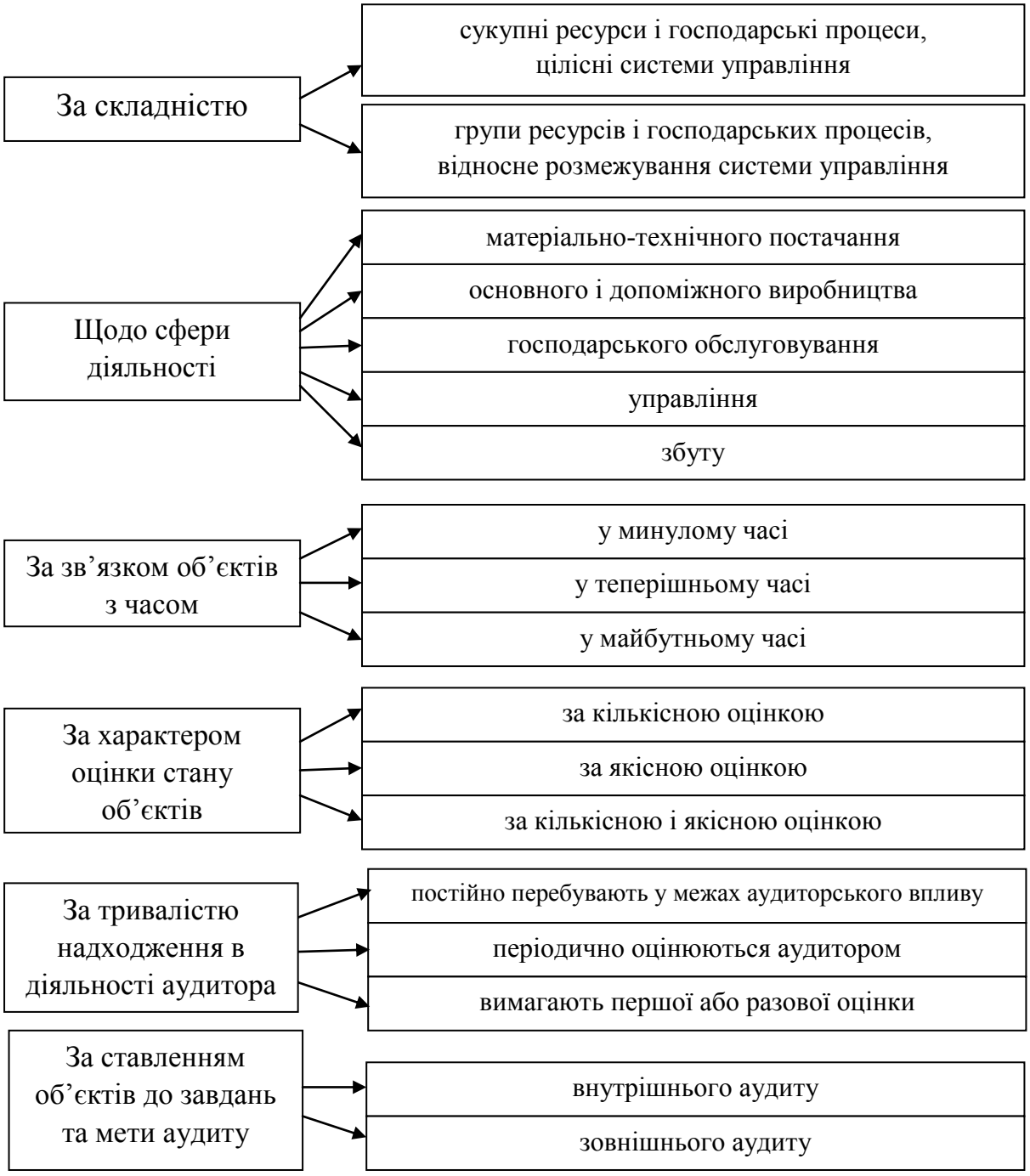


Рис. 1.2. Групування об’єктів аудиту за різними ознаками (крім групування за видами)

Відповідно до ст. 1 Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» [80] «аудитор – фізична особа, яка підтвердила кваліфікаційну придатність до провадження аудиторської діяльності, має відповідний практичний досвід та включена до Реєстру аудиторів та суб'єктів аудиторської діяльності», та аудиторська фірма – юридична особа, яка провадить виключно аудиторську діяльність та/або надає неаудиторські послуги на підставах та в порядку, що передбачені цим законом та міжнародними стандартами аудиту.

Відповідно до Міжнародних стандартів контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг – «термін «аудитор» вживається для зазначення особи чи осіб, що проводять аудит, як правило партнера із завдання або інших членів команди із завдання» [56, 57, 58].

Контроль передбачає постійну чинність механізму повернення до раніше прийнятих рішень, що забезпечує гарантії їхнього виконання.

Фінансово-господарський контроль є особливою сферою контролю, яка зумовлена формуванням і використанням фінансових ресурсів в усіх структурних підрозділах економіки держави. Вона передбачає перевірку господарсько-фінансових операцій щодо їхньої законності, економічної доцільності і досягнення позитивних кінцевих результатів. Фінансово-господарський контроль здійснюється шляхом перевірки документів бухгалтерського обліку, облікових регістрів та аналізу даних звітності.

1.6. Місце аудиту в системі фінансово-господарського контролю

Головною метою фінансово-господарського контролю є встановлення законності, економічної доцільності господарських операцій та управлінських рішень, профілактика (попередження) правопорушень.

За суб'єктами фінансово-господарський контроль поділяється на державний, муніципальний, незалежний і контроль власника (рис. 1.3).



Рис. 1.3. Класифікація фінансово-господарського контролю за суб'єктами

На основі цього групування можна стверджувати, що тільки аудиторський контроль є *незалежним контролем,* який здійснюється на умовах самофінансування аудиторськими фірмами та приватними підприємцями-аудиторами.

Питання та завдання для самоперевірки

Теоретичні питання

1. Суть і значення аудиту.
2. Історія розвитку аудиту, передумови виникнення в Україні.
3. Мета і завдання аудиту.
4. Види аудиту та їхні особливості.
5. Предмет і об’єкти аудиту.
6. Місце аудиту в системі фінансово-господарського контролю.

Тестові завдання

1. У процесі проведення аудиту законодавством України передбачено таке завдання:

а) перевірити фінансову звітність та підготувати висновок;

б) висловити думку аудитора щодо достовірності фінансової звітності та її відповідності законодавчим вимогам;

в) перевірити фінансову звітність, висловити незалежну думку щодо її достовірності в усіх суттєвих аспектах та відповідності її підготовки і подання законодавчим і нормативним вимогам;

г) перевірити фінансову звітність та підготувати аудиторський звіт.

2. Аудит у суспільстві являє собою:

а) одну з важливих функцій управління;

б) невід’ємну складову ринкової економічної системи, її інститут;

в) окремий вид підприємницької діяльності у сфері послуг з її економіко-правового забезпечення;

г) прикладну наукову дисципліну.

3. Аудит у системі управління являє собою:

а) одну з важливих функцій управління;

б) невід'ємну складову ринкової економічної системи, її інститут;

в) окремий вид підприємницької діяльності у сфері послуг з її економіко-правового забезпечення;

г) прикладну наукову дисципліну.

4. Аудит у бізнесі являє собою:

а) одну з важливих функцій управління;

б) невід'ємну складову ринкової економічної системи, її інститут;

в) окремий вид підприємницької діяльності у сфері послуг з її економіко-правового забезпечення;

г) одну з важливих функцій бізнесу.

5. До аудиторських послуг входять:

а) виконання завдань з надання впевненості та огляд історичної фінансово-економічної інформації;

б) виконання завдань з надання впевненості та супутні послуги;

в) виконання завдань з аудиту та огляду історичної фінансової інформації та супутні послуги;

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

6. Метою аудиту фінансової звітності є висловлення незалежної думки про:

а) її достовірність в усіх суттєвих аспектах, обґрунтованість і законність;

б) достовірність в усіх суттєвих аспектах і відповідність законодавчим і нормативним вимогам;

в) її відповідність в усіх суттєвих аспектах вимогам національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку, міжнародних стандартів фінансової звітності або іншим вимогам;

г) немає правильної відповіді.

7. Аудит фінансової звітності (консолідованої фінансової звітності) суб'єктів господарювання, які відповідно до законодавства зобов'язані оприлюднити або надати фінансову звітність (консолідовану фінансову звітність) користувачам фінансової звітності разом з аудиторським звітом, що проводиться суб'єктами аудиторської діяльності, – це:

а) добровільний аудит фінансової звітності

б) обов'язковий аудит фінансової звітності;

в) операційний аудит;

г) немає правильної відповіді.

8. Метою добровільного аудиту є:

а) з'ясування стану фінансової звітності підприємства та її показників;

б) здійснення контролю за роботою обліково-фінансового апарату;

в) аналіз стану бухгалтерського обліку в цілому та окремих його розділів тощо;

г) усі відповіді правильні.

9. Внутрішнім називається аудит, який здійснюється:

а) працівником підприємства;

б) аудитором, з яким укладено угоду на проведення аудиту фінансової звітності;

в) ревізором податкової інспекції, який проводить планову перевірку;

г) немає правильної відповіді.

10. Внутрішній аудитор:

а) не може бути незалежним, а тому не повинне називатися аудитором;

б) щоб бути незалежним, не має працювати на тому підприємстві, яке перевіряє, тому внутрішнім аудитором може бути тільки працівник аудиторської фірми;

в) має бути незалежним, тому, як правило, підпорядковується суто вищому органу управління компанією чи уповноваженому представникові власника;

г) усі відповіді правильні.

Практичні завдання

Мета практичного заняття – оволодіння різними способами визнання та класифікації об'єктів аудиту, набуття навичок відрізняти аудит від інших видів фінансово-господарського контролю за основними ознаками.

Завдання 1

1. Здійснити класифікацію об'єктів аудиту за видами.
2. Результати оформити у вигляді таблиці (табл. 1.2).

Умова завдання

Таблиця 1.2

Класифікація об'єктів аудиту за видами

Активи	Пасиви	Господарські процеси	Економічні результати діяльності	Організаційні форми управління	Методи управління	Функції управління

1) будівництво цеху;
2) внутрішньогосподарський контроль;
3) грошові кошти;
4) дебіторська заборгованість;
5) доходи від реалізації продукції;
6) ефективність використання ресурсів;
7) загальний обсяг виробництва продукції;
8) збитки від основної діяльності;
9) інформація про результати діяльності цеху;
10) короткострокові й довгострокові зобов'язання;
11) короткострокові цінні папери;
12) запаси;
13) нематеріальні активи;
14) основне виробництво;
15) основні засоби;
16) оцінка показників роботи підприємства;
17) планування випуску продукції;
18) поточні зобов'язання за розрахунками з бюджетом;
19) придбання матеріальних запасів;
20) продуктивність праці;

21) рентабельність продукції;
22) собівартість готової продукції;
23) статутний капітал;
24) структура апарату управління;
25) структура виробництва;
26) фінансова звітність.

Питання та завдання для самостійної роботи студентів

1. Підсумки розвитку аудиту в Україні за 25 років діяльності.
2. Проблеми та перспективи розвитку аудиту в Україні.
3. Міжнародні аудиторські компанії, їх діяльність та перспективи розвитку у світі.
4. Діяльність міжнародних аудиторських компаній в Україні.

Завдання 2 (для самостійної роботи за темою 1)

1. Проаналізувати підходи до трактування поняття «аудит» різними науковцями (табл. 1.3).
2. Виокремити та письмово згрупувати основні елементи, що притаманні всім визначенням.

Таблиця 1.3

Визначення терміна «аудит» в економічній літературі

№ з/п	Автори та назви джерел	Визначення

Теми рефератів

1. Історія виникнення аудиту у світі.
2. Виникнення та розвиток аудиту в Україні.
3. Підсумки розвитку аудиту в Україні за 25 років діяльності.
4. Розвиток і місце аудиту в світовій практиці.
5. Проблеми та перспективи розвитку аудиту в Україні.
6. Міжнародні аудиторські компанії, їхня діяльність та перспективи розвитку.

Термінологічний словник

Аудит фінансової звітності – аудиторська послуга з перевірки даних бухгалтерського обліку і показників фінансової звітності

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

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

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

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

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

Аудитор (у МСА) – вживається для зазначення особи чи осіб, які проводять аудит, як правило, партнер із завдання або інші члени команди із завдання.

Аудитор компонента (у МСА) – аудитор, який на замовлення команди із завдання для групи виконує роботу щодо фінансової інформації компонента для цілей аудиту групи.

Аудитор користувача (у МСА) – аудитор, який проводить аудити та звітує про фінансову звітність суб'єкта господарювання – користувача послуг.

Аудитор організації, що надає послуги (у МСА) – аудитор, який за замовленням організації, що надає послуги, надає звіт з надання впевненості щодо заходів контролю в цій організації.

ТЕМА 2
РЕГУЛЮВАННЯ АУДИТОРСЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ТА ЇЇ ІНФОРМАЦІЙНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ

2.1. Управління аудиторською діяльністю у світі та Україні

Головною міжнародною професійною організацією бухгалтерів і аудиторів є Міжнародна федерація бухгалтерів (далі – МФБ), яка заснована у 1977 році та об'єднує 159 професійних організацій із 124 країн, що представляють понад 2,5 мільйона професійних бухгалтерів-практиків, які працюють у промисловості, торгівлі, державному секторі, освіті тощо. Головний офіс МФБ знаходиться у Нью-Йорку. За *організаційною структурою* МФБ складається із шести рад (які розробляють певні напрями та керують ними) та декількох груп (рис. 2.1.).

МФБ забезпечує керівництво професійними бухгалтерами на міжнародному рівні шляхом виконання таких *основних завдань*:

– розробка, розвиток та підтримання на високому якісному рівні Міжнародних професійних стандартів та Кодексу етики;

– активна підтримка зближення національних професійних стандартів, особливо стандартів з аудиту, надання впевненості, етики, освіти та фінансової звітності;

– постійне покращення якості аудиту та управління фінансами;

– підтримка цінностей бухгалтерської професії для забезпечення постійного притоку осіб з високими моральними якостями;

– підтримання відповідності вимогам організації;

– допомога країнам, що розвиваються та переходять до ринкової економіки, у створенні та підтриманні професії;

– служіння інтересам суспільства у співробітництві з регіональними бухгалтерськими та іншими організаціями.



Рис. 2.1. Організаційна структура Міжнародної федерації бухгалтерів (МФБ)

Згідно з міжнародною практикою аудиту у кожній країні повинна існувати вища аудиторська установа. Вона може бути створена як окрема юридична особа або ці функції виконують визначені законом уже існуючі міністерства або відомства.

В *Україні* питання, пов'язані з діяльністю та професійним захистом аудиторів регулюють Аудиторська палата України

(АПУ) та Спілка аудиторів України (САУ). АПУ *очолює* аудиторську діяльність в Україні. Вона розташована у м. Київ. У обласних центрах України створено регіональні відділення (РВ) на правах уповноважених представництв АПУ (структурні підрозділи АПУ без прав юридичної особи).

Для здійснення суспільного нагляду за аудиторською діяльністю в Україні є Державна установа «Орган суспільного нагляду за аудиторською діяльністю» (ДУ «ОСНАД»), яка створена відповідно до статті 15 Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» [80]. Державна установа «Орган суспільного нагляду за аудиторською діяльністю» діє відповідно до статуту, затвердженого наказом МФУ від 18.03.2018 за № 765.

ДУ «ОСНАД» складається з Ради нагляду за аудиторською діяльністю та Інспекції із забезпечення якості. Рада нагляду за аудиторською діяльністю складається з 7 членів (по одному представнику від центрального органу виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну політику у сфері бухгалтерського обліку та аудиту, Національного банку України, Національної комісії з цінних паперів та фондового ринку, національної комісії, що здійснює державне регулювання у сфері ринків фінансових послуг, і трьох осіб серед непрактикуючих), які призначаються на 5 років.

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

1) реєстрацією аудиторів та суб'єктів аудиторської діяльності;

2) впровадженням міжнародних стандартів аудиту;

3) контролем за атестацією аудиторів та безперервним навчанням аудиторів, які здійснюють обов'язковий аудит фінансової звітності;

4) контролем якості аудиторських послуг суб'єктів аудиторської діяльності, які здійснюють обов'язковий аудит фінансової звітності;

5) дисциплінарними провадженнями щодо аудиторів та суб'єктів аудиторської діяльності, які здійснюють обов'язковий аудит фінансової звітності;

6) застосуванням стягнень.

Для забезпечення фінансування діяльності ДУ «ОСНАД» аудиторської діяльності зобов'язані за кожним договором з надання аудиторських послуг з обов'язкового аудиту підприємствам, що становлять суспільний інтерес, сплачувати такі внески на користь ДУ «ОСНАД»:

1) фіксований внесок, розмір якого становить три мінімальні заробітні плати, встановленої законом на 1 січня звітного року, з кожного аудиторського звіту, підготовленого суб'єктом аудиторської діяльності за результатами надання аудиторських послуг з обов'язкового аудиту підприємству, що становить суспільний інтерес;

2) внесок у відсотках суми винагороди (без урахування податку на додану вартість) за договором з надання аудиторських послуг з обов'язкового аудиту підприємствам, що становлять суспільний інтерес, розмір якого визначається Кабінетом Міністрів України на підставі кошторису Органу суспільного нагляду за аудиторською діяльністю, але не може бути більшим ніж 2 відсотки суми такої винагороди.

Інспекція із забезпечення якості забезпечує організаційно-технічне та методичне забезпечення діяльності Ради з нагляду. Інспекцію очолює виконавчий директор, який призначається радою терміном на 5 років. Ним може бути непрактикуюча особа, яка має досвід роботи у сфері аудиту, бухгалтерського обліку чи права не менше 10 років та має бездоганну репутацію. Обирається на основі конкурсу.

Відповідно до законодавства АПУ є неурядовим органом та створюється і функціонує як незалежний самостійний орган на засадах самоврядування, є юридичною особою та має свій Статут.

АПУ створено 28 жовтня 1993 р., що визначено у першій редакції Закону України «Про аудиторську діяльність», наступні редакції цього закону розкривають її повноваження, питання щодо створення та діяльність АПУ.

Усі рішення АПУ приймаються на засіданнях АПУ більшістю голосів за наявності двох третин її членів, за винятком певних рішень, передбачених законодавством та статутом АПУ. При рівності голосів перевага надається рішенню, за яке проголосував головуючий.

Для забезпечення фінансування діяльності Аудиторської палати України суб'єкти аудиторської діяльності зобов'язані за кожним договором з надання аудиторських послуг з обов'язкового аудиту іншим юридичним особам, які не є підприємствами, що становлять суспільний інтерес, сплачувати такі внески на користь Аудиторської палати України:

– фіксований внесок, що становить 0,3 мінімальної заробітної плати, встановленої законом на 1 січня звітного року, з кожного аудиторського звіту, підготовленого суб'єктом аудиторської діяльності за результатами надання аудиторських послуг з обов'язкового аудиту;

– внесок у відсотках суми винагороди (без урахування податку на додану вартість) за договором з надання аудиторських послуг з обов'язкового аудиту, розмір якого визначається Аудиторською палатою України, але не може бути більшим за розмір внеску, що сплачується на користь Органу суспільного нагляду за аудиторською діяльністю суб'єктами аудиторської діяльності, які надають послуги з обов'язкового аудиту підприємствам, що становлять суспільний інтерес.

Сплата внесків, передбачених цією статтею, має бути здійснена суб'єктом аудиторської діяльності не пізніше останнього дня місяця, наступного за місяцем, в якому було складено (датовано) аудиторський звіт.

Веденням поточних справ в АПУ здійснює секретаріат, який очолює завідувач.

Щорічно Аудиторська палата України отримує від аудиторських фірм та аудиторів звіти про виконані ними роботи, здійснює їх аналіз та подає до Кабінету Міністрів України узагальнену інформацію про стан аудиторської діяльності в Україні.

14 лютого 1992 р. створено САУ, яка є Всеукраїнським професійним громадським об'єднанням, що об'єднує на добровільних засадах чинних (сертифікованих) аудиторів. *Мета діяльності САУ* – об'єднати зусилля аудиторів для захисту їх законних прав й інтересів та сприяти розвитку аудиторської діяльності в Україні.

Виконавчим органом САУ є *Рада* САУ на чолі з *Президентом* та *Виконавчим комітетом.*

При Раді САУ створено *п'ять комісій*:

– комісія з національних стандартів аудиту;

– комісія з питань освіти та підвищення кваліфікації аудиторів;

– комісія зі зв'язків з громадськістю та міжнародних зв'язків;

– комісія з контролю за дотриманням вимог стандартів аудиту та КЕПБ;

– правова комісія.

Спілка аудиторів України може відкривати місцеві осередки за наявності в них не менше ніж п'ять аудиторів, які є членами Спілки. Так, нині у обласних центрах України існують *територіальні відділення САУ*. Спілка аудиторів України має фіксоване членство в особі окремих аудиторів або їх колективів.

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

Найвищим органом САУ є *З'їзд членів САУ,* який може бути двох видів: черговий, що проводиться щорічно, та звітно-виборний, що скликається один раз на три роки не пізніше 1 квітня.

2.2. Правове регулювання аудиторської діяльності, стандарти аудиту

Аудиторська діяльність в Україні здійснюється відповідно до великої кількості нормативних документів, які можна об'єднати у дві групи:

1) державні, галузеві та інші законодавчі акти (закони України, положення, інструкції, методичні рекомендації тощо) стосовно бухгалтерського обліку, фінансової звітності, оподаткування, господарської діяльності, права тощо;

2) закони України, аудиторські стандарти, нормативи та інші регулятори, які стосуються безпосередньо аудиторської діяльності.

Переліком основних нормативних документів *першої групи* (тобто тими, які мають застосовуватися аудитором обов'язково тільки у чинних редакціях – тобто за останніми змінами та доповненнями до них):

1) Господарський кодекс України [28];

2) Податковий кодекс України [76];

3) Цивільний кодекс України [102];

4) Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [81];

5) НП(С)БО 1 [60];

6) П(С)БО 6-34;

7) План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій [75];

8) Інструкція про застосування плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій [38] тощо.

До *другої групи нормативних документів* можна віднести:

1) Закон України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» 21 грудня 2017 р. № 2258-VIII [80];

2) Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту (МСА), огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг, редакція 2016–2017 років у трьох частинах, українськомовна версія [56, 57, 58];

3) Кодекс етики професійних бухгалтерів (КЕПБ) – україномовна чинна версія КЕПБ, переглянутого у липні 2009 року (набрав чинності з 2011 р.) [40];

4) офіційні роз'яснення Аудиторської палати України щодо окремих питань із застосування стандартів аудиту;

5) інші нормативні акти, прийняті АПУ.

Відповідно до ст. 3 Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» [80] «аудиторська діяльність регулюється цим Законом, іншими нормативно-правовими актами та міжнародними стандартами аудиту. У разі якщо міжнародним договором, згода на обов'язковість якого надана Верховною Радою України, встановлено інші правила, ніж ті, що містить цей Закон, застосовуються правила міжнародного договору».

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

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

Аудиторські стандарти і нормативи. Вони розробляються на міжнародному рівні та по-іншому називають їх міжнародні нормативи аудиту і супутніх послуг.

Їх випуском за дорученням ради Міжнародної федерації бухгалтерів (МФБ) займається Комітет міжнародної аудиторської практики (КМАП).

У кожній країні має здійснюватися локальне регулювання міжнародних нормативів відповідно до практики, що склалася під час аудиту фінансової інформації. Це регулювання може відображатися у національних стандартах і нормативах.

Так було в Україні до 2003 року. За цей період у 1994–1996 роках було прийнято шість Національних стандартів аудиту, які в 1999 р. були відмінені та введено Національні нормативи аудиту (ННА), яких за чотири роки чинності було розроблено тридцять два; та Кодекс професійної етики аудитора України.

18.04.2003 Аудиторська палата України на своєму засіданні № 122/2 визнала як національний порядок застосування в Україні стандартів аудиту та етики Міжнародної федерації бухгалтерів. Ці стандарти підлягають обов'язковому дотриманню та застосуванню аудиторами, аудиторськими фірмами та суб'єктами господарювання до фінансової звітності за 2003 рік, але допускається їх застосування – до фінансової звітності попередніх періодів

Упродовж 2003–2005 років в Україні відбувався перехідний період із застосування вищезазначених стандартів як національних.

Колективом авторів під керівництвом АПУ було здійснено переклад стандартів з англійської на українську мову. Вони видавалися окремою збіркою чотири рази: у 2003 (у редакції 2001 року), 2004, 2006, 2007, 2010 та 2017 роках. Частково стандарти

переглядалися і у 2008 році, але певні зміни було опубліковано тільки у журналі «Аудитор України».

До 2009 року Україна була єдиною державою серед країн колишнього СРСР, яка застосовувала в аудиторській діяльності стандарти аудиту МФБ, а не національні нормативи та регулятори. Зараз на міжнародні стандарти аудиту перейшли і аудитори Казахстану.

Загальна збірка стандартів аудиту (україномовний варіант 2007 року) мала назву *«Міжнародні стандарти аудиту, надання впевненості та етики»* та складалася з двох великих розділів:

1. Етика (Кодекс етики професійних бухгалтерів – *КЕПБ*).

2. Аудит, огляд, інші завдання з надання впевненості та супутні послуги (*Аудит, надання впевненості та супутні послуги*).

Стандарти аудиту, видані у 2018 році (редакція 2016–2017 рр.), носять назву «Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг (Міжнародних стандартів або Стандартів РМСАНВ)» Міжнародні стандарти, видані Радою з Міжнародних стандартів аудиту та надання впевненості (РМСАНВ), регулюють виконання завдань з аудиту, огляду, іншого надання впевненості відповідно до міжнародних стандартів. Це видання містить Міжнародні стандарти аудиту (МСА), Міжнародні стандарти завдань з надання впевненості (МСЗНВ), Міжнародні стандарти контролю якості (МСКЯ), Міжнародні стандарти завдань з огляду (МСЗО), Міжнародні стандарти супутніх послуг (МССП) та Положення з міжнародної практики аудиту (ПМПА).

Загальний перелік чинних (на 2018 р.) Міжнародних стандартів контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг подано у додатках МСА, МСЗО, МСЗНВ та МССП разом іменуються Стандарти завдань РМСАНВ (Ради з міжнародних стандартів аудиту та надання впевненості МФБ).

МСКЯ (1-99) слід застосовувати *при наданні всіх послуг*, на які розповсюджується дія стандартів РМСАНВ, тобто – повністю на Міжнародні стандарти аудиту, надання впевненості та супутніх послуг.

Міжнародна концептуальна основа завдань з надання впевненості включає дві частини:

1. Аудит та огляд історичної фінансової інформації:

– *МСА* (200–999) слід застосовувати в аудиторській *перевірці історичної фінансової інформації, а саме* – у процесі аудиту фінансової звітності, але їх можна адаптувати для аудиту іншої інформації та надання супутніх послуг.

– *МСЗО (2000–2699)* – Міжнародні стандарти завдань з огляду слід застосовувати під час *огляду історичної фінансової інформації.*

МСЗО 2400 «Завдання з огляду фінансових звітів» застосовується у випадку перевірки (огляду) не повного комплекту фінансової звітності, а тільки окремих її форм.

МСЗО 2410 «Огляд проміжної фінансової інформації, що виконується незалежним аудитором суб'єкта господарювання» використовується при перевірці (огляді) тільки поточної, а саме квартальної (місячної) фінансової звітності.

2. Інші завдання з надання впевненості включають:

МСЗНВ (3000–3699) Міжнародні стандарти завдань з надання впевненості – слід застосовувати під час *завдань з надання впевненості, які не стосуються історичної фінансової інформації*. На поточний момент ця група включає:

– 3000–3699 МСЗНВ та 3000–3399 застосовані до всіх завдань з надання впевненості, які включають стандарт 3000;

– МСЗНВ 3000 «Завдання з надання впевненості, що не є аудитом чи оглядом історичної фінансової інформації» використовується при перевірці інформації іншої, ніж та, що є основою для складання фінансової звітності, наприклад: податкові декларації та розрахунки податків і зборів (ділянка податкового обліку), довідка про фінансовий стан підприємства (ділянка фінансового аналізу) тощо.

Супутні послуги:

МССП (4000–4699) Міжнародні стандарти супутніх послуг – слід застосовувати під час виконання завдань з підготовки фінансової інформації, завдань з виконання погоджених процедур та завдань з інших *супутніх послуг*, як це вказано РМСАНВ МССП 4410 «Завдання з компіляції інформації».

2.3. Інформаційне забезпечення аудиту

Усе інформаційне забезпечення аудиту складається як із нормативно-законодавчої бази, що здійснює регулювання ведення фінансово-господарської діяльності суб'єктів господарювання, бухгалтерського обліку, складання і подання фінансової та податкової звітності, так і з внутрішніх стандартів підприємства, його первинної, зведеної та іншої документації, регістрів бухгалтерського обліку та інших внутрішніх і зовнішніх джерел інформації та інформації від третіх осіб, публікацій у наукових і спеціальних виданнях та ін.

Інформаційним забезпеченням аудиту є цілеспрямована робота зі збору інформації, її реєстрації, передачі, обробки, узагальнення, зберігання та пошуку суб'єктами контролю з метою використання для потреб управління.

До вищезазначеного забезпечення можна віднести:

– матеріальні джерела (документальні та натуральні об'єкти);

– нематеріальні об'єкти (миттєві явища);

– абсолютно точна інформація (категорична);

– умовно точна інформація;

– орієнтовно точна інформація.

Залежно від джерел використання інформації аудитором її можна класифікувати: за видами обліку, видами та формами звітності, видами документів на підприємстві, мети використання документів, надходження документів від осіб тощо.

Запропоновану класифікацію подано у табл. 2.1:

Таблиця 2.1

Класифікація інформації, яку використовує аудит, за джерелами

Джерела	Інформація
Бухгалтерський облік	Бухгалтерська звітність; оборотна відомість за синтетичними рахунками; Головна книга; регістри синтетичного та аналітичного обліку за рахунками (журнали, журнали-ордери, відомості, книги, картки тощо); зведені документи (матеріальні звіти, звіти матеріально відповідальних осіб, касова книга, виписки банку тощо); первинні документи за касовими, банківськими, розрахунковими, товарними та іншими документами)

Продовження таблиці 2.1

Оперативний облік	Оперативні документи та форми звітності
Статистичний облік	Форми статистичної звітності
Загальні та установчі документи	Статут суб'єкта господарювання, засновницький договір, зареєстровані зміни до статутних документів; рішення, постанови, протоколи зборів засновників; накази, виписки з річних зборів акціонерів, рішень ради директорів; свідоцтва про державну реєстрацію; свідоцтва про реєстрацію в органах статистики, різних інспекціях; документи, пов'язані з приватизацією та акціонуванням; ліцензії та дозволи на окремі види діяльності тощо
Планові дані	Бізнес-плани, поточні та перспективні плани фінансово-господарської діяльності, планові калькуляції, кошториси тощо
Документація попередніх перевірок та рішення щодо них	Акти, накопичувальні відомості, розрахункові таблиці, довідки, постанови, рішення, висновки, звіти аудитора (за домовленістю з керівництвом підприємства); акти податкових органів, акти перевірок банку, органів державного контролю, органів статистики, фондів соціального страхування та Пенсійного фонду
Матеріали інвентаризацій та рішення щодо них	Акти, порівняльні відомості, інвентаризаційні описи, пояснювальні записки матеріально відповідальних осіб; рішення адміністрації щодо відшкодування збитків тощо
Інші дані	Договори, бланки суворої звітності, архівні матеріали, листи, скарги, особові справи співробітників тощо

2.4. Організація аудиторської діяльності в Україні, створення аудиторських фірм та їхня класифікація. Реєстр аудиторів та суб'єктів аудиторської діяльності

Виходячи із законодавства України **аудиторська діяльність** – це один з видів підприємницької діяльності, здійснювати яку (тобто бути її суб'єктами) можуть як фізичні, так і юридичні особи.

Для здійснення аудиторської діяльності одноосібно аудитор, маючи чинний сертифікат аудитора, повинен зареєструватися як суб'єкт підприємницької діяльності у виконкомі за місцем проживання та бути внесеним до Реєстру аудиторів та суб'єктів аудиторської діяльності.

Відповідно до наказу МФУ від 19.09.2018 № 766 «Про затвердження Порядку ведення Реєстру аудиторів і суб'єктів аудиторської діяльності» аудитори, строк чинності сертифікатів яких не закінчився до 1 жовтня 2018 року, зобов'язані в строк до 31 жовтня 2018 року подати до Аудиторської палати України реєстраційну форму, у якій зазначити відомості, що підлягають оприлюдненню, та аудиторські фірми та аудитори, які зареєстровані як фізичні особи-підприємці, що мали право на провадження аудиторської діяльності станом на 1 жовтня 2018 року, зобов'язані в строк до 31 жовтня 2018 року подати до Аудиторської палати України реєстраційну форму, у якій зазначити відомості, що підлягають оприлюдненню в Реєстр.

Суб'єкти аудиторської діяльності можуть надавати аудиторські послуги лише після включення до Реєстру.

Реєстр аудиторів та суб'єктів аудиторської діяльності (далі – Реєстр) – автоматизована система збирання, накопичення, захисту, обліку та надання інформації про аудиторів та суб'єктів аудиторської діяльності, які мають право на провадження аудиторської діяльності в Україні.

Реєстр є публічним, оприлюднюється і підтримується в актуальному стані у мережі Інтернет на веб-сторінці Аудиторської палати України. Відомості, що містяться в Реєстрі, є відкритими і загальнодоступними з можливістю цілодобового вільного доступу та копіювання.

Номер реєстрації аудитора та суб'єкта аудиторської діяльності є індивідуальним і не може передаватися іншим аудиторам і суб'єктам аудиторської діяльності. З метою ведення Реєстру дозволяється обробка персональних даних фізичних осіб відповідно до законодавства з питань захисту персональних даних. У Реєстрі обов'язково міститься інформація про орган суспільного нагляду за аудиторською діяльністю та про орган, якому делеговано певні повноваження. Порядок ведення Реєстру визначає центральний орган виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну політику у сфері бухгалтерського обліку та аудиту.

Реєстр складається з таких розділів:

1) **аудитори** (вносяться відомості про фізичних осіб, щодо яких комісія з атестації, відповідно до статті 19 Закону, прийняла рішення про визнання кваліфікаційної придатності до провадження аудиторської діяльності);

2) **суб'єкти аудиторської діяльності** (вносяться відомості про: 1) аудиторські фірми, які відповідають вимогам статті 5 Закону, а саме: установчими документами яких передбачено провадження виключно аудиторської діяльності та/або надання неаудиторських послуг на підставах та в порядку, передбачених Законом та міжнародними стандартами аудиту, загальний розмір частки засновників (учасників), які не є аудиторами та/або аудиторськими фірмами, у статутному капіталі яких **не перевищує 30 відсотків;** посадовою особою, яка, відповідно до установчих документів, здійснює керівництво аудиторською фірмою, **є аудитор**, а також 2) аудиторів, які відповідають таким критеріям: провадять аудиторську діяльність як фізичні особи-підприємці або проводять незалежну професійну діяльність і набули права на провадження аудиторської діяльності на підставах та в порядку, передбачених Законом);

3) **суб'єкти аудиторської діяльності, які мають право проводити обов'язковий аудит фінансової звітності** (вносяться відомості про суб'єктів аудиторської діяльності, відомості про яких внесені до розділу «Суб'єкти аудиторської діяльності» та які (в яких): пройшли перевірку **системи контролю якості аудиторських послуг**, здійснену Аудиторською палатою України відповідно до вимог Закону та **мають чинний договір страхування цивільно-правової відповідальності перед третіми особами,** укладений відповідно до типової форми договору страхування, затвердженої Національною комісією, що здійснює державне регулювання у сфері ринків фінансових послуг, за погодженням з Органом суспільного нагляду за аудиторською діяльністю, а також за **основним місцем роботи працює** не менше **трьох аудиторів**);

4) суб'єкти аудиторської діяльності, які мають право проводити обов'язковий аудит фінансової звітності підприємств, що становлять суспільний інтерес (вносяться відомості про суб'єктів аудиторської діяльності, відомості про яких внесені до розділу «*Суб'єкти*

аудиторської діяльності» та які (в яких): *пройшли перевірку контролю якості аудиторських послуг*, здійснену Інспекцією із забезпечення якості Органу суспільного нагляду за аудиторською діяльністю відповідно до вимог Закону; мають *чинний договір страхування цивільно-правової відповідальності перед третіми особами*, укладений відповідно до типової форми договору страхування, затвердженої Національною комісією, що здійснює державне регулювання у сфері ринків фінансових послуг, за погодженням з Органом суспільного нагляду за аудиторською діяльністю; оприлюднюють звіт про прозорість за попередній рік не пізніше 30 квітня року, що настає за звітним; за **основним місцем роботи працює не менше п'яти аудиторів із загальною чисельністю штатних кваліфікованих працівників, які залучаються до виконання завдань, не менше десяти осіб**, з яких щонайменше **дві особи повинні підтвердити** кваліфікацію відповідно до статті 19 Закону або мати **чинні сертифікати (дипломи) професійних організацій**, що підтверджують високий рівень знань з міжнародних стандартів фінансової звітності).

Реєстр містить такі відомості про аудитора:

1) прізвище, ім'я та по батькові аудитора;

2) номер реєстрації у Реєстрі;

3) номери реєстрації у публічних реєстрах аудиторів інших країн (за наявності) із зазначенням країни та найменування органу реєстрації;

4) дата та номер рішення комісії з атестації про визнання кваліфікаційної придатності особи до провадження аудиторської діяльності або номер сертифіката аудитора, отриманого до дати введення в дію цього закону;

5) контактна інформація аудитора (номери телефонів, електронна адреса, адреса веб-сторінки за наявності);

6) найменування та реєстраційні номери суб'єктів аудиторської діяльності, у складі яких аудитор здійснює аудиторську діяльність або з якими його пов'язують відносини партнерства, участі тощо, та контактна інформація (місцезнаходження, номери телефонів, електронна адреса, адреса веб-сторінки цих суб'єктів).

Реєстр повинен містити таку інформацію про суб'єктів аудиторської діяльності:

1) найменування, організаційно-правова форма для юридичних осіб та прізвище, ім'я та по батькові аудитора, який одноосібно провадить аудиторську діяльність, із зазначенням форми її здійснення (фізична особа-підприємець) чи провадження незалежної професійної діяльності);

2) номер реєстрації у Реєстрі;

3) ідентифікаційний код аудиторської фірми (для аудиторів, які одноосібно провадять аудиторську діяльність, реєстраційний номер облікової картки платника податків або серія та номер паспорта (не оприлюднюється) (для фізичних осіб, які через свої релігійні переконання відмовилися від прийняття реєстраційного номера облікової картки платника податків, повідомили про це відповідний контролюючий орган та мають відмітку у паспорті про право здійснювати платежі за серією та номером паспорта);

4) місцезнаходження аудиторської фірми та контактна інформація (номери телефонів, електронна адреса, адреса веб-сторінки за наявності);

5) контактна інформація аудитора, який одноосібно провадить аудиторську діяльність (номери телефонів, електронна адреса, адреса веб-сторінки за наявності);

6) перелік засновників (учасників) аудиторської фірми, у тому числі прізвище, ім'я, по батькові (за наявності), країна громадянства, найменування, країна резидентства, місцезнаходження, ідентифікаційний код (не оприлюднюється), якщо засновником є юридична особа – частки кожного із засновників (учасників) у статутному капіталі, контактна інформація щодо кожної особи (номери телефонів, електронна адреса);

7) відомості про органи управління аудиторської фірми, прізвище, ім'я, по батькові, дата обрання (призначення) осіб, які обираються (призначаються) до органу управління аудиторської фірми, номери реєстрації у Реєстрі (за наявності), контактна інформація щодо кожної особи (номери телефонів, електронна адреса), обраної (призначеної) до органів управління;

8) відомості про кількість аудиторів, які є працівниками суб'єкта аудиторської діяльності, із зазначенням їх номера реєстрації у Реєстрі;

9) дані про відокремлені підрозділи аудиторської фірми, у тому числі місцезнаходження, контактна інформація (номери телефонів, електронна адреса, адреса веб-сторінки за наявності);

10) номери реєстрації у публічних реєстрах аудиторських фірм в інших країнах (за наявності) із зазначенням країни та найменування органу реєстрації;

11) дата і номер рішення про проходження перевірки системи контролю якості аудиторських послуг (за наявності).

Відомості, які підлягають оприлюдненню в Реєстрі, подаються до Аудиторської палати України за формою, затвердженою Аудиторською палатою України та погодженою Органом суспільного нагляду за аудиторською діяльністю. Забороняється вимагати надання інформації, не передбаченої цим законом. Документи для підтвердження відомостей, зазначених аудитором та суб'єктом аудиторської діяльності при їх внесенні до Реєстру, не подаються, а зберігаються в аудитора та суб'єкта аудиторської діяльності і надаються у разі їх перевірки.

Аудитор або суб'єкт аудиторської діяльності протягом 30 календарних днів з того дня, коли відбулися зміни у відомостях, які оприлюднені в Реєстрі або повинні бути до нього внесені згідно з вимогами цього Закону, зобов'язаний надіслати відповідні відомості (зміни) до Аудиторської палати України для їх оприлюднення.

Заява аудитора або посадової особи, яка, відповідно до установчих документів, здійснює керівництво аудиторською фірмою (або особи, уповноваженої керівником аудиторської фірми), про внесення відомостей (у тому числі про внесення змін до оприлюднених відомостей) до Реєстру або виключення аудитора або суб'єкта аудиторської діяльності з Реєстру підписується особисто, електронний підпис накладається відповідно до законодавства про електронні документи та електронний документообіг. У цій заяві обов'язково міститься декларація заявника про достовірність відомостей, які подаються для оприлюднення в Реєстрі, та

усвідомлення відповідальності за подання недостовірних відомостей або приховування інформації, що підлягає оприлюдненню в Реєстрі відповідно до цього закону.

Документи, які подаються (надсилаються поштовим відправленням або в електронній формі) для оприлюднення в Реєстрі, повинні бути складені державною мовою. Електронні документи оформляються згідно з вимогами законодавства у сфері використання електронних документів та електронного документообігу. Електронний документ вважається одержаним з моменту надходження заявникові повідомлення в електронній формі про одержання такого електронного документа від уповноваженої особи Аудиторської палати України, яка автоматично після отримання від заявника електронного документа надсилає йому електронне повідомлення з підтвердженням факту одержання електронного документа.

У разі якщо документи подаються до Аудиторської палати України особисто, уповноважена особа одразу перевіряє правильність оформлення заяви та наявність усіх відомостей. Відповідна перевірка електронного документа проводиться протягом повного робочого дня з часу його отримання. У випадку виявлення недоліків в оформленні або відсутності окремих відомостей документи повертаються одразу після перевірки із зазначенням недоліків, що потребують усунення. Якщо недоліків не виявлено, подані документи приймаються для внесення їх до Реєстру.

Внесення відомостей про аудитора та суб'єкта аудиторської діяльності до Реєстру здійснюється протягом трьох робочих днів, упродовж яких уповноважена особа Аудиторської палати України перевіряє відповідність наданих відомостей інформації, що міститься про аудитора або суб'єкта аудиторської діяльності у відкритих (публічних) державних реєстрах. У разі виявлення невідповідності поданих відомостей оприлюдненій інформації документи повертають із зазначенням конкретних невідповідностей. Після отримання роз'яснень або усунення невідповідностей документи приймаються для внесення їх до Реєстру.

Основною *метою створення та діяльності* аудиторської фірми є проведення аудиту і надання аудиторських послуг суб'єктам підприємницької діяльності, а також одержання прибутку в

інтересах засновників та трудового колективу аудиторської фірми. Дохід та прибуток від аудиторської діяльності оподаткову-ється згідно з чинним законодавством.

Предметом діяльності аудиторської фірми є аудиторська діяльність, що включає в себе проведення *аудиту* та надання інших *супутніх аудиторських послуг* (слід внести певне уточнення: так, консультування, бізнес-планування, відновлення обліку тощо робити дозволяється, а от здійснювати комерційну діяльність, навіть із видання чи продажу літератури з аудиту, обліку, оподаткування тощо заборонено). Аудиторські фірми виконують такі *функції* (табл. 2.2).

Таблиця 2.2

Функції аудиторських фірм

Функції	**Зміст функцій**
правова	експертиза установчих документів засновників і фінансово-господарської діяльності та стану майна підприємства
організаційна	організація роботи аудитора, оцінка аудитором організації обліку, складання фінансової звітності та перевірка відповідності чинному законодавству господарських операцій
методична	розробка методики проведення аудиту та методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку окремих об'єктів, операцій, господарських процесів на основі погодження із замовником
консультаційна	проведення консультацій з питань організаційної роботи підприємства, ведення обліку, складання фінансової звітності
інформаційна	підготовка методичної, довідкової та іншої інформації та літератури з питань аудиторської діяльності підприємства

О*сновні ознаки класифікації аудиторських фірм*:

– *характер діяльності* (виконання функцій);

– *обсяг послуг*, що реалізуються, та *кількості працівників*.

За характером діяльності аудиторські фірми поділяються на універсальні та спеціалізовані; відносно обсягу послуг та кількості працівників – на суб'єкти малого (у т. ч. мікропідприємництва), середнього та великого підприємництва (згідно з п. 3 ст. 55 Господарського кодексу України [28].

В Україні аудиторські фірми створено у всіх регіонах як за участі національного капіталу, так і спільні (з іноземними інвестиціями) та іноземні.

За ознаками аудиторські фірми України здебільшого *спеціалізовані* та є суб'єктами *мікропідприємництва* – 3–7 осіб, що працюють на постійній основі за трудовими угодами.

Кількість приватних аудиторів в Україні значно менша, ніж у інших країнах євроспільноти чи Америки, що пов'язано із невеликим терміном запровадження та розвитку аудиту в Україні (з 1993 року), труднощами в організації діяльності, пошуку клієнтів, формуванні замовлень на проведення аудиту тощо.

Недоліком аудиторської діяльності в Україні є невисока якість аудиторських перевірок, що є результатом відсутності правових актів за певними напрямами, суперечливості нормативно-законодавчої бази, методичної та інструктивної літератури, недостатнього досвіду роботи персоналу.

З 2011 року в Україні діяли відомі світові аудиторські фірми, персонал яких складався як із зарубіжних, так і українських фахівців. Це як компанії «великої четвірки»: Deloitte, Ernst & Young, KPMG, Pricewaterhouse Coopers, так і менш масштабні аудиторські організації.

Визначені фірми можуть здійснювати такі види робіт:

– аудит;

– бухгалтерські послуги;

– консультації з питань аудиту;

– консультації з питань оподаткування, розробка податкових систем;

– оцінка бізнес-планів;

– консультації з питань управління;

– консультації в галузі ІТ (інформаційних технологій);

– навчання фахівців у межах програми європейського співтовариства TACIS тощо.

У міжнародній практиці визначаються такі форми аудиторської діяльності:

– індивідуальна;

– господарське товариство;

– професійна корпорація тощо.

Однак однією з найпоширеніших форм організації аудиторської діяльності за кордоном є партнерство, коли на чолі аудиторської фірми стоять декілька незалежних аудиторів, які мають сертифікати. При створенні таких фірм законодавством встановлюються вимоги та обмеження, що забезпечують незалежність аудиторів.

Так, у США, наприклад, цими обмеженнями, згідно з Кодексом, є:

– власники фірм повинні бути аудиторами, що мають практичний досвід;

– управляє фірмою лише один із засновників або директорів;

– акції фірми повинні належати або передаватися лише аудиторам;

– працівники фірми, що не отримали сертифікат, не мають право займати керівні посади і вирішувати професійні проблеми;

– для аудиторів встановлені норми поведінки AICPA тощо.

У країнах з розвиненою ринковою економікою переважна більшість аудиторських фірм невелика. Так, у США 95 % аудиторських фірм мають штат до 25 осіб. Проте компанії «великої четвірки» виконують значний обсяг аудиторських послуг, їх річний прибуток обчислюється сотнями мільйонів доларів.

Загалом, якщо порівнювати вимоги до створення та функціонування аудиторських фірм США та України, то ці вимоги до здійснення аудиторської діяльності у США значно вищі.

2.5. Атестація аудиторів та підвищення їхньої кваліфікації, організація праці персоналу аудиторських фірм

Хто ж може займатись аудитом? Відповідно до Закону України аудитор набуває права на провадження аудиторської діяльності після підтвердження кваліфікаційної придатності та набуття практичного досвіду в порядку, визначеному цим законом. Аудитор, який набув права на провадження аудиторської діяльності, включається до Реєстру. Аудитор має право провадити аудиторську діяльність одноосібно лише після включення його до Реєстру як суб’єкта аудиторської діяльності.

1. Аудитором може бути визнана фізична особа, яка:

1) має вищу освіту;

2) підтвердила високий рівень теоретичних знань та професійну компетентність шляхом успішного складання відповідних іспитів;

3) пройшла практичну підготовку із провадження аудиторської діяльності.

2. Теоретичні знання підтверджуються за такими напрямами:

1) стандарти професійної етики та професійна незалежність;

2) міжнародні стандарти аудиту;

3) законодавчі засади аудиторської діяльності та методика проведення аудиту (професійні навички);

4) управління ризиками та внутрішній контроль;

5) фінансовий аналіз;

6) управлінський облік;

7) міжнародні стандарти фінансової звітності;

8) теорія бухгалтерського обліку і законодавчі засади ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності;

9) податкове законодавство та законодавство про єдиний соціальний внесок;

10) господарське, цивільне та трудове законодавство;

11) корпоративне законодавство та законодавство про відновлення платоспроможності боржника або визнання його банкрутом;

12) інформаційні технології та комп'ютерні системи;

13) фінанси підприємств;

14) економіка підприємства та статистика.

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

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

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

ДУ «ОСНАД» своїм рішенням від 14.12.2018 № 9 «Про рішення Ради нагляду за аудиторською діяльністю» затверджено Перелік професійних організацій, сертифікат (диплом) яких свідчить про високий рівень знань з міжнародних стандартів фінансової звітності:

– Асоціація присяжних сертифікованих бухгалтерів (ACCA), зокрема (DipIFR);

– Американський інститут сертифікованих громадських бухгалтерів (AICPA);

– Інститут присяжних бухгалтерів Англії і Уельсу (ISAEW).

Аудитори, допущені до проведення обов'язкового аудиту в будь-якій державі Європейського Союзу, які мають намір працювати в Україні, повинні скласти іспити з підтвердження теоретичних знань з питань законодавства України за напрямами: аудиторської діяльності і бухгалтерського обліку, податкового законодавства та законодавства про єдиний соціальний внесок, трудового, цивільного, господарського законодавства, у тому числі корпоративного, та законодавства про відновлення платоспроможності боржника або визнання його банкрутом.

Особа, яка має вищу освіту та досвід роботи на посадах бухгалтера, ревізора, юриста, фінансиста, економіста, асистента (помічника) аудитора не менше 15 років або має досвід роботи на зазначених посадах не менше 7 років та пройшла стажування у порядку, визначеному цим законом, може бути атестована за результатами кваліфікаційного іспиту.

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

Підготовку до складання іспитів відповідно до програм, затверджених комісією з атестації, можуть проводити вищі навчальні

заклади та інші установи, професійні організації аудиторів і бухгалтерів. Кандидат в аудитори може самостійно підготуватися до складання іспитів.

Зазначені у цій частині суб'єкти за рішенням комісії з атестації здійснюють підготовку завдань до складання іспитів.

При цьому підготовка кандидатів до складання іспитів та розробка екзаменаційних завдань за одним і тим же напрямом суб'єктом не допускаються.

Атестація аудиторів здійснюється комісією з атестації.

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

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

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

3) однієї особи від Аудиторської палати України;

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

Кожна професійна організація аудиторів та бухгалтерів, яка є членом Міжнародної федерації бухгалтерів, може делегувати не більше одного представника. У разі якщо загальна кількість делегованих представників більше двох, то вибір представників до комісії з атестації проводиться шляхом рейтингового голосування у порядку, визначеному органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну політику у сфері бухгалтерського обліку та аудиту.

У разі якщо професійні організації аудиторів та бухгалтерів, які є членами Міжнародної федерації бухгалтерів, делегували менше

двох представників, то професійні організації аудиторів та бухгалтерів, які не є членами Міжнародної федерації бухгалтерів і мають у своєму складі повноправними членами не менше 20 відсотків загальної кількості аудиторів, включених до Реєстру станом на 1 січня поточного року, можуть делегувати не більше одного представника від кожної професійної організації. При цьому членство аудитора може бути враховано лише в одній професійній організації, за вибором аудитора, що має бути ним письмово засвідчено.

Професійні організації аудиторів та бухгалтерів обирають представників до комісії з атестації шляхом рейтингового голосування у порядку, визначеному Кабінетом Міністрів України.

Голова комісії з атестації обирається серед її членів більшістю голосів від загальної кількості членів комісії з атестації. Персональний склад комісії з атестації затверджує керівник центрального органу виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну політику у сфері бухгалтерського обліку та аудиту.

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

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

До компетенції комісії з атестації належать:

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

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

3) організація проведення іспитів;

4) затвердження результатів іспитів;

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

6) розгляд апеляцій на результати іспитів;

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

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

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

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

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

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

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

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

Свідоцтво є чинним упродовж п’яти років з дня складання кваліфікаційного іспиту.

Відмову у видачі свідоцтва може бути оскаржено в суді.

Особа, яка має намір бути аудитором, повинна набути практичного досвіду аудиторської діяльності шляхом працевлаштування/стажування у суб’єкта аудиторської діяльності не менше ніж три роки у будь-який період незалежно від дати отримання свідоцтва про складання іспитів з теоретичних знань та кваліфікаційного іспиту.

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

Аудитор повинен дотримуватися вимог щодо безперервного професійного навчання.

Порядок безперервного професійного навчання аудиторів затверджується центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну політику у сфері бухгалтерського обліку та аудиту.

Безперервне професійне навчання аудиторів можуть проводити:

1) юридичні особи, які відповідають вимогам, встановленим комісією з атестації;

2) аудиторські фірми, що розробили власні програми безперервного професійного навчання, які визнані професійними організаціями-членами Міжнародної федерації бухгалтерів;

3) професійні організації аудиторів та/або бухгалтерів.

Професійні співробітники аудиторської фірми, *виходячи з функцій, які ними виконуються*, можуть бути поділені на такі групи:

1. Керівництво (керівники) аудиторської фірми (найвищий **управлінський персонал**):

- генеральний директор або директор (за аудиторської практики – **головний аудитор** за нерозгалуженої структури аудиторської фірми) – обов’язково сертифікований;

- заступники директора – бажано сертифіковані;
- відділ кадрів або кадровик;
- начальники відділів або підрозділів.

2. Старші аудитори також належать до управлінського персоналу (за аудиторської практики – **головні аудитори** за розгалуженої структури аудиторської фірми або **інші аудитори** за невеликої кількості штатних працівників) – обов'язково сертифіковані; вони можуть бути як керівниками структурних підрозділів, так і старшими груп.

3. **Аудитори** та **спеціалісти** – як сертифіковані, так і ні (юристи, технологи, вузькі спеціалісти-експерти тощо).

4. **Асистенти** (помічники) аудитора – несертифіковані.

В аудиторській фірмі США, як правило, застосовуються такі посади: менеджер, партнер, сертифікований бухгалтер (аудитор), асистент. Кожна посада має свою кваліфікаційну характеристику, що встановлюється аудиторською фірмою.

Усі співробітники аудиторської фірми як у США, так і в Україні повинні працювати на основі **наукової організації праці (НОП)** з максимальною продуктивністю, при цьому необхідно оцінювати кожного співробітника та виявити його здатність для виконання певних функцій.

У зв'язку з цим у кожній аудиторській фірмі необхідно *розподіляти обов'язки* між персоналом та бажано, щоб існувала **спеціалізація** між аудиторами (наприклад, один з них є фахівцем з аудиту основних засобів, другий – запасів, третій – витрат і доходів, четвертий – заробітної плати тощо). Це дасть змогу аудиторам зосередитися на якомусь одному або декількох напрямах перевірки й максимально знати всі нюанси щодо організації та методики ведення обліку цих об'єктів.

Але в розвитку зазначеного у знаннях та досвіді персоналу може створитися інший перекіс – у відсутності достатніх навичок щодо перевірки «не своїх» об'єктів. Це може навіть призупинити перевірку у випадку хвороби, звільнення чи інших обставин відсутності певного працівника. Тому через деякий період бажано робити ротацію кадрів.

Кожен працівник аудиторської фірми в Україні повинен дотримуватися розпорядку дня, внутрішніх правил та вимог, які існують на фірмі, та бути ознайомленим зі своєю посадовою інструкцією. Посадові інструкції розробляються на основі Довідника кваліфікаційних характеристик працівників, затвердженого наказом Мінпраці від 29.12.2004 № 336, п. 6 якої передбачає необхідність розроблення та затвердження посадових інструкцій для працівників, які умовно згруповано у чотири блоки:

– керівники;

– професіонали;

– фахівці;

– технічні службовці.

Довідник є нормативним документом, обов'язковим з питань управління персоналом на підприємствах, в установах і організаціях усіх форм власності та видів економічної діяльності. У Довіднику зазначено, що посадові інструкції розробляються для кожної конкретної *штатної посади*, яка затверджена **штатним розкладом** на підставі затвердженої **структури** підприємства.

Таким чином, *шлях* для розробок посадових інструкцій в аудиторській фірмі такий:

1) структура підприємства;

2) штатний розклад;

3) штатна посада (крім категорій робітників);

4) посадова інструкція.

Посадова інструкція сприяє правильному вирішенню питань розподілу обов'язків між категоріями працівників, забезпечує єдність посадових обов'язків і кваліфікаційних вимог, які до них пред'являються.

Посадові інструкції дають змогу:

– встановити для кожного працівника перелік належних до виконання операцій;

– визначити та закріпити обов'язки кожної особи, а також його права та персональну відповідальність;

– контролювати виконання роботи кожним працівником, оцінити її результати.

Крім того, посадові інструкцій розмежовують завдання кожної служби, вносять узгодженість дій різних служб управління підприємства, враховують раціональне використання фонду робочого часу тощо. Текст посадових інструкцій узгоджується з юридичною службою (юристом) аудиторської фірми. Кожний працівник фірми має бути ознайомлений зі своєю посадовою інструкцією *під розписку із зазначенням дати* ознайомлення.

В основу розробки посадових інструкції покладаються за їх наявності типові і галузеві інструкції з урахуванням специфічних обов'язків, які вимагаються від працівників керівником (власником) підприємства.

Структура типової посадової інструкції може бути такою:

– найменування посади; загальні положення; цілі і завдання;

– обов'язки і права; відповідальність;

– взаємозв'язок з іншими посадовими особами;

– критерії оцінки виконання обов'язків;

– оклад і премія;

– порядок призначення, звільнення і заміщення посади;

– висновок.

Підставою для визначення завдань і обов'язків аудиторів є «*Довідник кваліфікаційних характеристик професій працівників*. Випуск 1. Професії працівників, що є загальними для всіх видів економічної діяльності».

Кадрове забезпечення аудиторська фірма може проводити таким чином:

– підготовкою власних спеціалістів у вищих навчальних закладах;

– перепідготовкою власних спеціалістів, отримання ними сертифікатів та підвищення їхньої кваліфікації;

– залученням кваліфікованих сертифікованих аудиторів як на виконання разових робіт, так і на постійній основі за трудовим договором.

2.6. Професійна етика аудитора

Відповідно до ст 8. Закону України аудитори та суб'єкти аудиторської діяльності зобов'язані під час надання аудиторських послуг забезпечити етичну професійну поведінку із дотриманням пріоритету суспільних інтересів, загальних норм моралі, принципів незалежності та об'єктивності, професійної компетентності, конфіденційності та професійної таємниці.

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

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

Давайте поміркуємо, яку інформацію отримує аудитор від підприємства для здійснення перевірки чи надання консультації? По-перше, це економічна інформація, яка досить часто є комерційною таємницею та містить конфіденційні дані, які у разі їхнього розголошення можуть просто знищити підприємство.

Крім того, в аудиторській діяльності важливе місце займає професійна компетентність аудитора та володіння чинною законодавчою і нормативною базою з ведення бухгалтерського обліку за різними видами, складання фінансової, податкової, статистичної та інших видів звітності.

Також необхідно зауважити, що здійснення аудиторських перевірок та надання супутніх аудиту послуг досить тісно

пов’язані з контактами з персоналом, до якого належать партнери, управлінський персонал, штатні працівники та інші групи робітників, з якими можливі певні конфлікти та непорозуміння. У зв’язку з цим аудиторові необхідно визначатися як себе поводити у разі виникнення певної суперечливої ситуації.

Ще одним важливим не тільки з фінансового, а і з етичного боку моментом у аудиторській діяльності є винагорода за здійснену перевірку або надані послуги.

Треба уявляти собі специфічність кінцевого результату аудиторської перевірки – надання аудиторського звіту, який може бути не тільки «безумовно-позитивним», на підставі чого можуть виникати певні непорозуміння з управлінським персоналом клієнта та зловживання й тиск з його боку, що вплинуть на незалежність перевірки. Необхідно констатувати, що під час складання звіту аудитор завжди повинен додержуватися принципу об’єктивності, щоб на нього не змогли вплинути особисті стосунки з персоналом чи певні інші суб’єктивні обставини.

У зв’язку із зазначеним виникла потреба у створенні звіту правил та положень, яких повинен дотримуватися кожен аудитор у своїй професійній діяльності. Ще на етапі виникнення аудиторської діяльності в Україні було прийнято Кодекс професійної етики аудитора України. Але із затвердженням Аудиторською палатою України 2003 року як національних стандартів аудиту Стандартів аудиту та етики Міжнародної федерації бухгалтерів набув чинності Кодекс етики професійних бухгалтерів (далі – КЕПБ), перший з яких був прийнятий у липні 1996 р. Сьогодні в Україні чинною є редакція КЕПБ, що переглянута МФБ у липні 2009. Цей кодекс видано АПУ окремою збіркою [40]. Він набрав чинності з 1 червня 2011 року.

Загалом текст КЕПБ поділяється на 3 частини. У табл. 2.3 надано принципи, які розміщено тільки у частині А, що є загальними під час застосування кодексу.

Таблиця 2.3

Фундаментальні принципи КЕПБ

Принципи	Короткий зміст принципів
Доброчесність	Принцип чесності означає зобов'язання всіх професійних бухгалтерів бути відвертими та чесними в усіх професійних і ділових стосунках. Доброчесність означає також чесне ведення справ та правдивість
Об'єктивність	Принцип об'єктивності означає зобов'язання всіх професійних бухгалтерів не ставити під загрозу їхнє професійне чи ділове судження внаслідок упередженості, конфлікту інтересів або неправомірного впливу з боку інших осіб
Професійна компетентність та належна ретельність	Принцип професійної компетентності та належної ретельності означає такі зобов'язання професійних бухгалтерів: – підтримувати професійні знання та навички на рівні, необхідному для надання клієнтам або роботодавцям компетентних професійних послуг; – діяти ретельно відповідно до застосовних технічних та професійних стандартів, надаючи професійні послуги
Конфіденційність	Принцип конфіденційності означає зобов'язання професійного бухгалтера утримуватися від: – розкриття за межами фірми або організації-роботодавця конфіденційної інформації, отриманої в результаті професійних та ділових стосунків без належного та спеціального дозволу або якщо немає юридичного чи професійного права чи обов'язку розкривати її; – використання конфіденційної інформації, отриманої в результаті професійних та ділових стосунків, на власну користь чи на користь третіх сторін
Професійна поведінка	Принцип професійної поведінки означає зобов'язання всіх професійних бухгалтерів дотримуватися відповідних законів та нормативних актів, а також уникати будь-яких дій, що, як відомо або повинно бути відомо професійному бухгалтерові, можуть дискредитувати професію. Це стосується дій, щодо яких поінформована третя сторона, оцінюючи всі конкретні факти та обставини, доступні професійному бухгалтеру на той час, ймовірно дійшла б висновку, що вони негативно впливають на позитивну репутацію професії

Питання та завдання для самоперевірки

Теоретичні питання

1. Управління аудиторською діяльністю в світі та Україні.
2. Правове регулювання аудиторської діяльності, стандарти аудиту.
3. Інформаційне забезпечення аудиту.
4. Організація аудиторської діяльності в Україні, створення аудиторських фірм та їхня класифікація. Реєстр аудиторських фірм та аудиторів.
5. Сертифікація аудиторів та підвищення їхньої кваліфікації, організація праці персоналу аудиторських фірм.
6. Професійна етика аудитора.

Тестові завдання

1. Аудитором може бути:

а) фізична особа, яка підтвердила кваліфікаційну придатність до провадження аудиторської діяльності;

б) фізична особа, яка має відповідний практичний досвід;

в) фізична особа включена до Реєстру аудиторів та суб'єктів аудиторської діяльності;

г) усі відповіді правильні.

2. Аудитором може бути визнана фізична особа, яка:

а) має вищу освіту;

б) підтвердила високий рівень теоретичних знань та професійну компетентність шляхом успішного складання відповідних іспитів;

в) пройшла практичну підготовку із провадження аудиторської діяльності;

г) усі відповіді правильні.

3. Кодекс етики професійних бухгалтерів розроблений:

а) Радою з міжнародних стандартів етики для бухгалтерів та аудиторів АПУ;

б) Радою з міжнародних стандартів етики для бухгалтерів САУ;

в) Радою з міжнародних стандартів етики для бухгалтерів МФБ;

г) Радою з міжнародних стандартів етики для бухгалтерів КМСБО.

4. Кодекс етики професійних бухгалтерів містить:

а) відповідні рекомендації, що визначають критерії поведінки аудиторів;

б) професійні вимоги до аудиторів;

в) концептуальну основу дотримання фундаментальних принципів;

г) усі відповіді правильні.

5. Під час аудиту необхідно дотримуватися таких етичних принципів Кодексу етики професійних бухгалтерів:

а) конфіденційність, достатня технічна підготовка та належна ретельність, об'єктивність, порядність, професійна поведінка;

б) доброчесність, об'єктивність, професійна компетентність та належна ретельність, відповідальність, конфіденційність;

в) об'єктивність, доброчесність, професійна поведінка, професійна компетентність та належна ретельність, конфіденційність;

г) незалежність, об'єктивність, порядність, професійна компетентність та належна ретельність, професійна поведінка.

6. Згідно з Кодексом етики професійних бухгалтерів принцип об'єктивності означає:

а) неупередженість аудиторського звіту щодо підприємства-замовника або інших користувачів;

б) зобов'язання всіх професійних бухгалтерів не ставити під загрозу їхнє професійне чи ділове судження внаслідок упередженості, конфлікту інтересів або неправомірного впливу з боку інших осіб;

в) дотримання аудиторами та аудиторськими фірмами вимог щодо контролю якості аудиторських послуг;

г) достатній рівень самостійності у проведенні перевірки.

7. Принцип конфіденційності не забороняє професійному бухгалтеру (аудитору):

а) розкриття непідтвердженої інформації, отриманої в результаті професійних та ділових відносин;

б) використання інформації в інтересах третьої сторони;

в) розкриття інформації на дотримання вимог щодо перевірки якості, визначених АПУ;

г) розповсюдження відомостей, отриманих у результаті професійних та ділових відносин.

8. Під час визначення розміру оплати за надання аудиторських послуг й узгодженості з клієнтом порядку оплати доцільно керуватися принципом:

а) саморегулювання аудиторської професії;

б) попередньої оплати послуг, що унеможливлює пряму залежність між винагородою і видом аудиторського висновку;

в) професійної поведінки;

г) свободи від контролю і стороннього впливу.

9. За вчинення професійного проступку до аудитора та суб'єкта аудиторської діяльності можуть застосовуватися стягнення:

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

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

в) виключення аудитора або суб'єкта аудиторської діяльності з Реєстру;

г) усі відповіді правильні.

10. На яку вищу інстанцію покладено повноваження щодо контролю якості аудиторських послуг суб'єктів аудиторської діяльності, які здійснюють обов'язковий аудит фінансової звітності, крім аудиту фінансової звітності підприємств, що становлять суспільний інтерес:

а) Раду з міжнародних стандартів етики;

б) Аудиторську палату України;

в) Спілку аудиторів України;

г) Комітет з міжнародних стандартів етики.

Практичні завдання

Мета практичного заняття – набуття навичок визначення видів діяльності, дозволених здійснювати аудиторській фірмі згідно з чинним законодавством, з'ясування критеріїв щодо отримання сертифіката на здійснення аудиторської діяльності різними претендентами, розкриття основного змісту Міжнародних стандартів аудиту.

Завдання 1

1. Визначити на підставі наведених витягів з проектів Статуту, чи мають право зазначені фірми займатись аудиторською діяльністю і бути включеними до Реєстру аудиторських фірм та аудиторів.

2. Висновки здійснити письмово, посилаючись на відповідні нормативні документи.

Умова завдання

1. Діяльність аудиторської фірми «Консалтинг» передбачає:

– складання аналітичних таблиць;

– ведення бухгалтерського обліку;

– консультації з оподаткування.

2. Діяльність аудиторської фірми «Контроль» передбачає:

– аудит;

– супутні аудитору роботи;

– рекламну діяльність;

– видання методичної літератури з аудиту.

3. Діяльність аудиторської фірми «Контролінг» передбачає:

– аудит;

– аудиторські послуги;

– торгівлю підручниками, посібниками з аудиту та канцелярськими товарами.

4. Діяльність аудиторської фірми «Інформ» передбачає:

– аудит;

– експрес-перевірку та оцінку показників фінансової звітності клієнта;

– надання послуг з ведення бухгалтерського обліку та складання звітності;

– консультації з питань реорганізації підприємств.

Проаналізувати структуру та зміст Міжнародних стандартів аудиту.

Результати оформити у вигляді таблиці (табл. 2.4).

Таблиця 2.4

МСА, їхній зміст та призначення

№ МСА	Назва	Основний зміст (мета)
1	*2*	*3*

Питання та завдання для самостійної роботи студентів

1. Система регулювання аудиторської діяльності в Україні: державне, професійне, внутрішнє.

2. Розвиток нормативного регулювання аудиторської діяльності в Україні.

3. Посадові інструкції різних категорій працівників аудиторської фірми.

4. Порядок та документальне оформлення реєстрації аудиторської фірми.

5. Порядок та документальне оформлення реєстрації приватного підприємця-аудитора.

6. Структура та категорії персоналу аудиторських фірм за межами України (країни за вибором).

Теми рефератів

1. Система регулювання аудиторської діяльності в Україні: державне, професійне, внутрішнє.

2. Аудиторська палата України, її створення, склад та функції.

3. Спілка аудиторів України, її створення, склад та функції.

4. Розвиток нормативного регулювання аудиторської діяльності в Україні.

5. Посадова інструкція головного аудитора.

6. Посадова інструкція старшого аудитора.

7. Посадова інструкція аудитора (не сертифікованого).

8. Посадова інструкція асистента (помічника) аудитора.

9. Структура та категорії персоналу аудиторських фірм за межами України (країни за вибором).

Термінологічний словник

Внутрішні аудитори (у МСА) – фізичні особи, обов'язком яких є виконання функцій внутрішнього аудиту.

Досвідчений аудитор (у МСА) – особа (незалежно від того, чи працює вона на фірмі, чи є сторонньою для неї), яка має практичний досвід з аудиту та належне розуміння: процесів аудиту; МСА та застосованих законодавчих і нормативних вимог; бізнес-середовища, в якому функціонує суб'єкт господарювання; питань аудиту та фінансової звітності, що стосується суб'єкта господарювання.

Експерт аудитора (у МСА) – фізична особа або організація, яка володіє спеціальними знаннями в галузі іншій, ніж бухгалтерський облік або аудит, і роботу якої в цій галузі використовує аудитор для отримання достатніх і прийнятних аудиторських доказів.

Ключовий партнер з аудиту – аудитор, який призначений аудиторською фірмою відповідальним за проведення аудиту фінансової звітності від імені аудиторської фірми, у разі аудиту групи – аудитор, призначений аудиторською фірмою відповідальним за проведення аудиту консолідованої фінансової звітності групи, та аудитор, призначений відповідальним за проведення аудиту фінансової звітності дочірніх підприємств; підписує аудиторський звіт.

Команда із завдання (у МСА) – усі партнери і штатні працівники, які виконують завдання, та будь-які особи, залучені фірмою або мережевою фірмою, які виконують процедури із завдання.

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

Міжнародні стандарти фінансової звітності (у МСА) – Міжнародні стандарти фінансового звітування, видані Радою з МСБО.

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

Попередній аудитор (у МСА) – аудитор з іншої аудиторської фірми, який проводив аудит фінансової звітності суб'єкта господарювання у попередньому періоді та був замінений нині.

Професійне судження (у МСА) – застосування необхідних навичок, знань і досвіду в контексті вимог стандартів аудиту, бухгалтерського обліку та професійної етики під час прийняття обґрунтованих рішень щодо плану дій, які є прийнятними за обставин завдання з аудиту.

Професійні стандарти (у МСА) – Міжнародні стандарти аудиту (МСА) та відповідні етичні вимоги.

Професійна таємниця аудитора – інформація (матеріали, документи тощо), що стала відома аудитору в процесі надання аудиторських послуг та відповідає таким ознакам: є невідомою

або не є загальнодоступною для широкого кола осіб; розголошення якої може завдати шкоди інтересам особи, яка звернулася до аудитора, суб'єкта аудиторської діяльності.

Реєстр аудиторів та суб'єктів аудиторської діяльності – автоматизована система збирання, накопичення, захисту, обліку та надання інформації про аудиторів та суб'єктів аудиторської діяльності, які мають право на провадження аудиторської діяльності в Україні.

Суб'єкт аудиторської діяльності – аудиторська фірма або аудитор, що відповідає таким критеріям: провадить аудиторську діяльність як фізична особа – підприємець або незалежну професійну діяльність; набув права на провадження аудиторської діяльності на підставах та в порядку, передбачених цим законом; включений до Реєстру як суб'єкт аудиторської діяльності.

ТЕМА 3
МЕТОДИ АУДИТУ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ ТА КРИТЕРІЇ ЇЇ ОЦІНЮВАННЯ

3.1. Загальнонаукові та специфічні методи і прийоми аудиту

Будь-яка наука характеризується тим, *що має предмет з об'єктами дослідження і метод (методи)*.

Предмет аудиту та його об'єкти вже було розглянуто в темі 1. Нині необхідно зупинитися на методі та методичних прийомах аудиту.

Слово «метод» походить від грецького methodos – дослідження. Тому **метод** будь-якої науки свідчить про те, яким чином, із застосуванням яких прийомів і процедур вивчається предмет і досліджуються його об'єкти.

Методи аудиту можливо розподілити на дві великі групи:

– *загальнонаукові методи* дослідження;

– *специфічні (власні, спеціальні) методичні* прийоми аудиту.

Перша група методів може включати велику кількість складових, автори виділяють тільки дванадцять основних *загальнонаукових методів* дослідження:

– *аналіз* та *синтез;*

– *індукція* та *дедукція;*

– *аналогія* та *моделювання;*

– *абстрагування* та *конкретизація;*

– *узагальнення* та *порівняння;*

– *системний аналіз* та *функціонально-вартісний аналіз.*

Специфікою використання загальнонаукових методів є можливість їхнього застосування на будь-якому етапі перевірки. Адже діяльність аудитора – це розумова діяльність, що полягає у постійному аналізі, порівнянні однієї величини чи показника, що досліджується, з іншими для встановлення об'єктивності. Наприклад, на початковому етапі дослідження звітності під час аналізу її

показників здійснюється ряд таких логічних операцій, як аналіз і синтез, абстрагування й узагальнення, аналогія тощо. Крім того, отримані в процесі дослідження результати (на будь-якому з етапів перевірки) вимагають певної систематизації, формування об'єктивних і повних висновків, що досягається за допомогою узагальнення.

У процесі перевірки аудитор також застосовує методи, які притаманні безпосередньо аудиту чи деяким суміжним наукам. Існують декілька класифікацій специфічних (власних) прийомів в аудиті.

Групування *специфічних (власних) методичних прийомів аудиту:*

1) органолептичні (9):

– інвентаризація;

– контрольні замірювання робіт;

– вибіркові спостереження;

– суцільні спостереження;

– технологічний контроль;

– хімічно-технологічний контроль;

– експертизи;

– службове розслідування;

– експеримент;

2) розрахунково-аналітичні (3):

– економічний аналіз;

– статистичні розрахунки;

– економіко-математичні методи;

3) документальні (2):

– суцільний спосіб;

– несуцільний спосіб (вибіркова перевірка);

4) узагальнення та реалізація результатів аудиту.

Складові органолептичних та розрахунково-аналітичних методів збігаються із наведеним вище, а документальні методи поділено на:

– інформаційне моделювання;

– дослідження документів;

– камеральні перевірки;

– нормативно-правове регулювання;

– групування недоліків.

Крім того, узагальнення результатів аудиту надано як:

– документування результатів проміжного контролю;

– аналітичне групування недоліків;

– економічна оцінка недоліків та заходи до їхньої профілактики;

– систематизоване групування у звіті аудитора;

– прийняття рішень і контроль за їхнім виконанням.

Аудиторська перевірка здійснюється за допомогою комплексу методів, які забезпечують формування аудитором об'єктивної думки щодо об'єкта аудиту.

3.2. Критерії оцінки аудитором фінансової звітності

Значний обсяг інформації, яку використовують під час оцінки результатів діяльності суб'єкта господарювання, можна отримати з фінансової звітності. Але, якщо фінансова звітність має суттєві викривлення (похибки) та містить не дійсні фінансові результати, то у такому випадку прийняті управлінські рішення можуть призвести до неправильних висновків щодо результатів діяльності та до застосування неефективних дій для підвищення їхньої ефективності.

Необхідно нагадати, що визначення фінансової звітності міститься у ст. 1 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [80]. У теорії та практиці аудиту, що базується на міжнародних стандартах, використовують визначення фінансової звітності, яке надано у Термінологічному словнику до теми 2. У цілому фінансова звітність складається з відповідних звітів, до яких належать різні елементи фінансового звіту. Крім того, необхідно пам'ятати, що фінансова звітність містить у собі саме історичну фінансову інформацію, яка на момент аудиторської перевірки вже відбулася та має завершений вигляд.

Аудитор оцінює фінансову звітність насамперед стосовно її *достовірності*. Відповідно до Концептуальної основи, яка визначає

та описує елементи і мету завдань з надання впевненості, а також завдання, на які розповсюджується дія МСА, МСЗО, МСЗНВ, МССП, МСКЯ, НМПА та критерії для професійних бухгалтерів-практиків, інших осіб, що мають відношення до завдання з надання впевненості та РМСАНВ під час розробки стандартів, передбачено відповідні критерії оцінки фінансової звітності, яких повинні дотримуватись аудитори у процесі проведення аудиту.

Аудитор розглядає достовірність фінансової звітності за двома загальними критеріями:

– якісна суттєвість;

– кількісна суттєвість.

Крім того, згідно з визначенням критеріїв, вони можуть бути *формальними* та *менш формальними*. Формальними критеріями під час проведення аудиту та оцінки фінансової звітності можуть виступати як зовнішні, так і внутрішні стандарти. До зовнішніх стандартів можна віднести законодавчо-нормативні акти, такі як МСА, П(С)БО, закони України тощо, до внутрішніх стандартів – внутрішні нормативні акти щодо регулювання діяльності суб'єкта господарювання та систему внутрішнього контролю, а саме: наказ про облікову політику, положення про відділ внутрішнього аудиту тощо.

Під час розгляду характеристики критеріїв необхідно зупинитись на категорії *відповідності*.

Відповідні критерії необхідні для визначення несуперечливої оцінки чи професійного судження, в іншому ж випадку можуть виникнути різні тлумачення. Навіть для одного й того ж предмета можуть існувати різні критерії.

У цілому ж всі критерії, які аудитор використовує для оцінки фінансової звітності, повинні бути належними (рис. 3.1).

За іншими характеристиками критерії можуть бути вже існуючими чи спеціально розробленими.

Те, якими є критерії – існуючими чи спеціально розробленими, значно впливає на оцінку аудитором їхньої відповідності до конкретного завдання.

Критерії повинні бути *доступними для користувачів*, що дозволить їм зрозуміти методику оцінки чи правильність виміру.

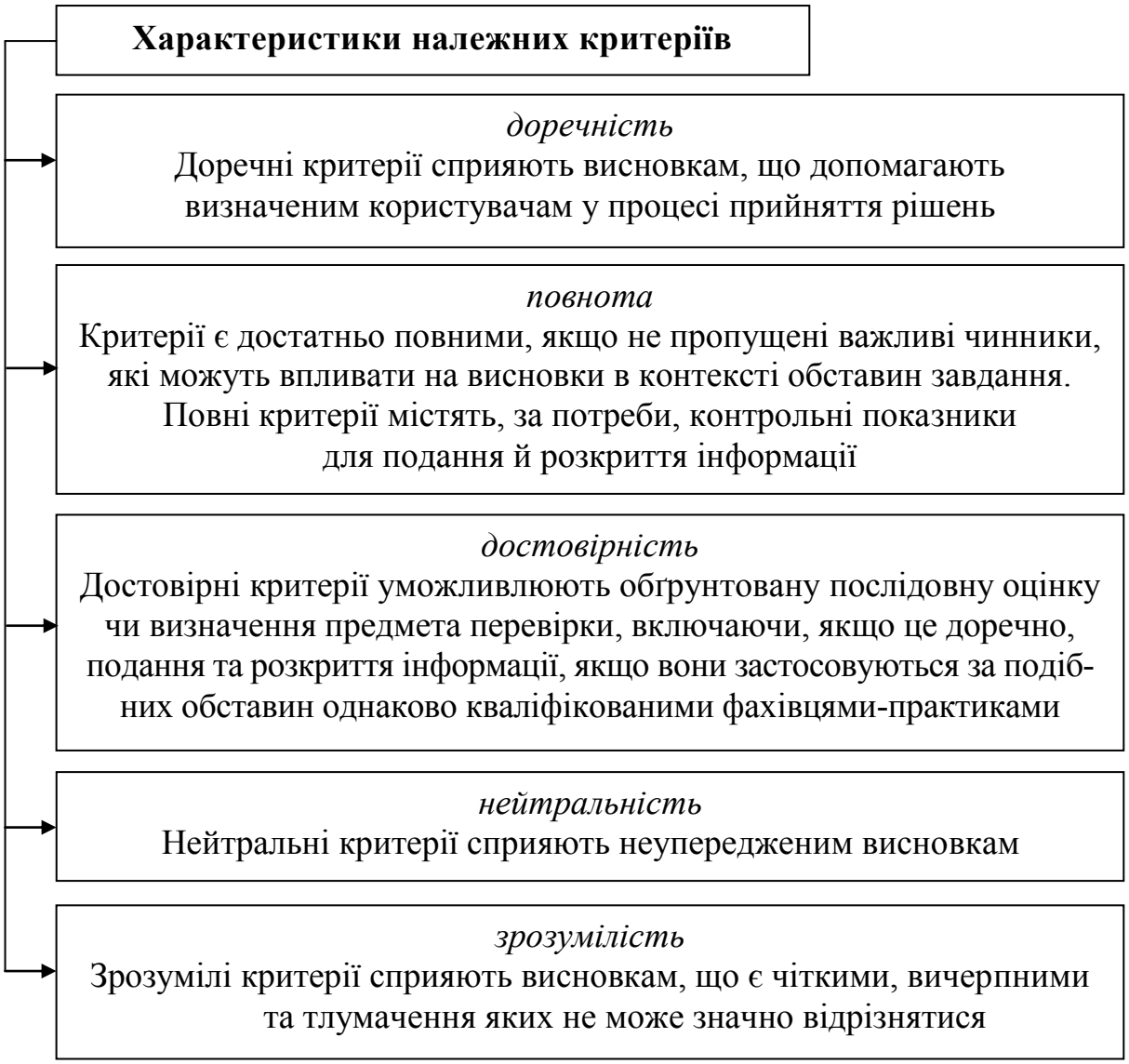


Рис. 3.1. Характеристики належних критеріїв

Доступність критеріїв забезпечується таким чином:

– публічність;

– чітке та зрозуміле висвітлення під час подання інформації;

– чітке та зрозуміле викладення у висновку згідно із завданням з надання впевненості;

– загальна зрозумілість тощо.

Критерії можуть бути обмежені тільки для конкретних користувачів певної категорії, галузі тощо або для окремої мети. У такому випадку використання висновку з надання впевненості обмежується цими користувачами чи певними цілями.

Так, у випадку оцінки *достовірності* фінансової звітності аудитору прийнято керуватись такими критеріями (табл. 3.1).

Необхідно пам’ятати, що під час проведення перевірки аудитори повинні дотримуватись усіх чинних нормативно-правових актів.

Відповідно до вимог МСА 200 «Загальні цілі незалежного аудитора та проведення аудиту відповідно до Міжнародних стандартів аудиту» аудитори планують і здійснюють аудит згідно з принципами професійного скептицизму з урахуванням існуючих обставин, які можуть виявляти суттєві відхилення у фінансових звітах. Плануючи та здійснюючи аудиторські процедури, проводячи оцінку одержаної інформації чи обґрунтовуючи власну думку для надання висновку, аудитор повинен усвідомлювати, що невідповідність діяльності суб’єкта господарювання чинним законам і нормативним актам може суттєво вплинути на фінансову звітність.

Таблиця 3.1

Критерії оцінки достовірності фінансової звітності

Критерій	Коментар
Загальна прийнятність звітності	Відповідає чи ні звітність у цілому всім поданим до неї вимогам та чи не містить вона суперечливу інформацію
Обґрунтованість	Чи існують обґрунтування для включення у звітність наведених там сум
Закінченість	Чи включені у звітність усі належні суми, наприклад, чи належать всі активи та пасиви компанії
Оцінка	Чи всі статті правильно оцінені та безпомилково підраховані
Класифікація	Чи мають місце підстави відносити суму на той рахунок, на який вона записана
Розподіл	Чи віднесено операції, що здійснювались незадовго до дати складання балансу або безпосередньо після неї, до того періоду, в якому вони були здійснені
Акуратність	Чи відповідають суми окремих операцій даним, які наведено у книгах та журналах аналітичного обліку, чи правильно вони підраховані, чи відповідають підсумки даним Головної книги
Розкриття	Чи всі статті занесені до фінансової звітності та правильно їх відображено у звітах та додатках до них

3.3. Методики проведення аудиту фінансової звітності та їхні складові

Аудит як інформаційна система функціонує у певному технологічному режимі, упорядковано та здійснюється в певній послідовності.

Технологія аудиту – це науково-організований процес, який передбачає виконання аудиторських робіт у певній послідовності за окремими стадіями, тісно пов'язаними між собою, що утворюють єдину систему для вирішення поставлених завдань.

Необхідно розрізняти поняття *методу* та *методики*, оскільки останнє більш широке й визначає саме сукупність методів, технічних прийомів, інструментів і засобів найбільш доцільного дослідження стану та поведінки об'єктів, що контролюються стосовно поставлених цілей.

Єдиної **методики** щодо проведення аудиту *не існує***.**

Кожна аудиторська фірма та аудитор розробляє **методику аудиту** фінансової звітності, враховуючи компетентність аудиторів, об'єкт дослідження, галузь діяльності підприємства, особливості законодавства тощо. Навіть одна й та ж сама фірма не використовує єдину методику за всіма перевірками. Так, кожен аудитор під час кожного проведення аудиту чи надання послуги використовує розроблену ним методику, але постійно її змінює і доповнює залежно від підприємства, на якому буде проведено аудит, та завдань і мети тощо.

В аудиторській фірмі бажано мати апробовані методики аудиторської перевірки, що дає можливість звести до мінімуму ризик перевірки, а також зменшити термін її проведення. Але необхідно розуміти, що ці методики є *комерційною таємницею* аудиторських фірм, їхній ноу-хау.

Під час розробки методики проведення аудиту, залежно від завдання та мети аудиторської перевірки, можна виділити такі основні підходи:

– бухгалтерський;

– юридичний;

– спеціальний;

– галузевий;

– податковий.

Бухгалтерський підхід ще називають методиками перевірки оборотів і залишків за рахунками бухгалтерського обліку (*МСА 510 «Перші завдання з аудиту – залишки на початок періоду»*).

Під час застосування *юридичного підходу* господарські операції здебільшого вивчають з правової точки зору. Особливо це стосується питань щодо правильності формування статутного капіталу, розрахунків із засновниками, юридичних основ законності існування певного підприємства, законності певних господарських операцій тощо. Але у більшості випадків ці два підходи перетинаються, оскільки перевіряти достовірність оборотів і залишків за рахунками бухгалтерського обліку без правової основи здійснення цих операцій неможливо.

За *спеціальним підходом* до розробки методик необхідно враховувати специфіку певної групи економічних суб'єктів, пов'язаних між собою характерними особливостями (організаційно-правовою формою, структурою капіталу, структурою управління, чисельністю працівників, податковим режимом), а саме: акціонерні товариства, товариства з обмеженою відповідальністю, малі підприємства, іноземні підприємства, підприємства з іноземними інвестиціями, офшорні компанії тощо.

За *галузевим підходом* до розробки методики аудиту необхідно враховувати галузеві особливості економічних суб'єктів, їхній вид діяльності, характерні особливості формування доходів і витрат як у цілому по підприємству, так і виробничої собівартості продукції, робіт, послуг; витрати пов'язані з реалізацією продукції, товарів тощо. Але ці підходи застосовуються під час розробки цієї методики комплексно, тобто із врахуванням бухгалтерського, юридичного та спеціального підходів.

Податковий підхід під час застосування методик аудиту ґрунтується на тому, що аудитори у ході перевірки достовірності фінансової звітності повинні перевіряти, відповідно до завдання, достовірність податкової звітності щодо формування доходів і витрат діяльності підприємства та визначення прибутку до оподаткування відповідно до податкової декларації, правильності

нарахування та сплати податку на додану вартість і проведення розрахунків з бюджетом зі своєчасності нарахування та сплати податків, зборів і платежів до бюджету.

Використовуючи міжнародні та вітчизняні методики аудиту та узагальнюючи рекомендації з його проведення, необхідно виділити такі складові частини, за якими здійснюється будь-яка аудиторська перевірка:

1. Нормативне забезпечення для проведення аудиту:

– зовнішні стандарти;

– внутрішні стандарти підприємства.

2. Предметна сфера проведення перевірки:

– загальні та установчі документи підприємства;

– комплекси перевірок.

3. Методика перевірки робіт та розділів бухгалтерського обліку, що підлягають аудиту.

4. Особливості проведення аудиту в умовах комп'ютерної обробки даних (КОД).

До нормативно-правового забезпечення відносять зовнішні та внутрішні стандарти.

До зовнішніх стандартів належать закони України, накази Президента України, постанови, інструкції, положення, П(С)БО, Стандарти аудиту МФБ, Кодекс етики професійних бухгалтерів, галузеві інструкції тощо.

До внутрішніх стандартів належать накази про облікову політику, додатки до цього наказу (робочий план рахунків, посадові інструкції, графіки подання звітів і документів (графіки документообігу) тощо), методичні та інструктивні матеріали з організації та методики обліку і контролю на підприємстві тощо.

Предметна галузь дослідження складається із двох груп комплексів. Одна включає загальні та засновницькі документи щодо діяльності підприємства, господарські договори, наказ про облікову політику, положення про систему внутрішньогосподарського контролю, фінансову звітність підприємства, оцінку фінансового стану підприємства та його системи внутрішнього контролю.

Друга група включає безпосередньо комплекси робіт з перевірки господарських операцій і стан рахунків бухгалтерського обліку за активом та пасивом балансу.

Методика перевірки розділів, рахунків бухгалтерського обліку, робіт, аудиторських послуг тощо включає в себе розробку процедур за кожним завданням аудиту та рахунком, починаючи з вивчення методики та організації за цим рахунком, яке передбачене чинним законодавством та конкретизоване наказом про облікову політику підприємства, починаючи із статті Балансу чи Звіту про фінансові результати, де є залишки чи обороти за цим рахунком, наступним – здійснити порівняння з інформацією оборотної відомості за синтетичними рахунками, потім – із регістром обліку за цим об'єктом та регістрами кореспондуючих до нього об'єктів, а наприкінці – із зведеними (якщо вони наявні за методикою ведення досліджуваного рахунку) та первинними документами. Тобто необхідно здійснювати аудиторську перевірку за методом дедукції від загального до часткового, а саме: від звітності до первинного документа, а не навпаки.

При цьому *методика перевірки за окремим рахунком бухгалтерського обліку,* яку розробляє аудитор, обов'язково повинна включати складові, розглянуті у наступному питанні.

3.4. Використання методики перевірки оборотів і залишків на рахунках

Необхідно зазначити, що ця методика є бухгалтерською, або бухгалтерським підходом. Частково цьому питанню присвячений окремий *МСА 510 «Перші завдання з аудиту – залишки на початок періоду»*.

Цей МСА розглядає відповідальність аудитора щодо формування думки щодо достовірності залишків на початок періоду під час проведення аудиторської перевірки вперше або якщо аудиторська перевірка фінансових звітів за попередній період здійснювалась іншим аудитором, тобто під час виконання **першого завдання з аудиту**. Крім сум у фінансовій звітності, **залишки на початок**

періоду включають також чинники, які існували на початок періоду, наприклад умовні та позабалансові зобов'язання.

Метою аудитора під час виконання *першого завдання з аудиту* щодо залишків на початок періоду є отримання прийнятних аудиторських доказів у «достатньому обсязі щодо того, чи:

а) існують викривлення у залишках на початок періоду, які суттєво впливають на фінансову звітність за поточний період;

б) послідовно застосовувалися прийнятні облікові політики, відображені у залишках на початок періоду, у фінансовій звітності за поточний період та чи зміни в облікових політиках було враховано та адекватно подано й розкрито відповідно до застосованої концептуальної основи фінансового звітування».

Методика перевірки оборотів і залишків (сальдо) повинна розроблятися у наступній послідовності та включати такі складові:

1) перелік нормативних документів, що регулюють порядок відображення господарських операцій за конкретним рахунком, включаючи зовнішні та внутрішні стандарти;

2) опис існуючих альтернативних облікових рішень щодо певного об'єкта;

3) оцінка існуючої облікової політики та її застосування у практичній діяльності;

4) оцінка звітності підприємства, у якій міститься інформація за відповідним об'єктом чи рахунками бухгалтерського обліку;

5) аналіз інформації за регістрами синтетичного й аналітичного обліку за цим об'єктом: які застосовує підприємство і які є чинними згідно із законодавством і порівняно з даними звітності;

6) оцінка зведених та первинних документів за цим об'єктом: що застосовує підприємство і які є чинними згідно із законодавством;

7) використання класифікатора типових та можливих порушень за об'єктом і його доповнення виявленими у ході перевірки;

8) застосування тестів на відповідність;

9) перелік аудиторських процедур або конкретних дій аудитора щодо виконання визначених завдань перевірки;

10) послідовність виконання аудиторських процедур, які об'єднують у програму перевірки;

11) визначення відповідних аудиторських доказів щодо кожної аудиторської процедури;

12) використання аналітичних методів під час проведення перевірки;

13) узагальнення інформації у робочих документах аудитора;

14) можливість та межа використання персонального комп'ютера у перевірці.

Питання та завдання для самоперевірки

Теоретичні питання

1. Загальнонаукові та специфічні методи і прийоми аудиту.

2. Критерії оцінки аудитором фінансової звітності.

3. Методики проведення аудиту фінансової звітності та їхні складові.

4. Використання методики перевірки оборотів і залишків на рахунках.

Тестові завдання

1. У процесі проведення аудиту використовують:

а) спеціальні, притаманні виключно аудиту методи та методичні прийоми;

б) загальнонаукові та спеціальні методи і методичні прийоми з різних наукових дисциплін;

в) будь-які з перелічених залежно від характеру аудиторського завдання;

г) будь-які з перелічених незалежно від характеру аудиторського завдання.

2. Під час розробки методики проведення аудиту, залежно від завдання та мети аудиторської перевірки, можна виділити такі основні підходи:

а) бухгалтерський; спеціальний; внутрішньогосподарський; податковий;

б) бухгалтерський; юридичний; спеціальний; галузевий; податковий;

в) бухгалтерський; юридичний; галузевий; оперативний;

г) немає правильної відповіді.

3. До критеріїв аудиту фінансової звітності не можна віднести:

а) існування;

б) повноту;

в) реальність;

г) немає правильної відповіді.

4. До характеру оцінки об'єктів аудиту не можна віднести:

а) кількісну оцінку;

б) якісну оцінку;

в) кількісну і якісну оцінки;

г) немає правильної відповіді.

5. Під час розробки методики проведення аудиту, залежно від завдання та мети аудиторської перевірки, можна виділити такі основні підходи:

а) бухгалтерський; юридичний; спеціальний; галузевий; податковий;

б) бухгалтерський; статистичний; оперативний; галузевий; податковий;

в) бухгалтерський; юридичний; спеціальний; статистичний; фінансовий;

г) бухгалтерський; юридичний; статистичний; галузевий; податковий.

6. Як називають бухгалтерський підхід під час розробки методики проведення аудиту:

а) методиками подвійного запису;

б) методиками перевірки оборотів і залишків за рахунками бухгалтерського обліку;

в) методиками зіставлення активів і пасивів;

г) немає правильної відповіді.

7. Під час застосування юридичного підходу господарські операції здебільшого вивчають з правової точки зору, а саме це стосується питань щодо:

а) правильності формування статутного капіталу;

б) правильності розрахунків із засновниками;

в) правильності юридичних основ законності існування певного підприємства, законності певних господарських операцій тощо;

г) усі відповіді правильні.

8. За яким підходом необхідно враховувати специфіку певної групи економічних суб'єктів, пов'язаних між собою характерними особливостями:

а) юридичним підходом;

б) спеціальним підходом;

в) галузевим підходом;

г) немає правильної відповіді.

9. За яким підходом необхідно враховувати галузеві особливості економічних суб'єктів, їхній вид діяльності, характерні особливості формування доходів і витрат як у цілому по підприємству, так і виробничої собівартості продукції, робіт, послуг; витрати пов'язані з реалізацією продукції, товарів тощо:

а) юридичним підходом;

б) спеціальним підходом;

в) галузевим підходом;

г) немає правильної відповіді.

10. За яким підходом застосування методик аудиту ґрунтується на тому, що аудитори під час перевірки достовірності фінансової звітності повинні перевіряти, відповідно до завдання, достовірність податкової звітності щодо формування доходів і витрат діяльності підприємства та визначення прибутку до оподаткування відповідно до податкової декларації, правильності нарахування та сплати податку на

додану вартість і проведення розрахунків з бюджетом зі своєчасності нарахування та сплати податків, зборів і платежів до бюджету:

а) юридичним підходом;

б) спеціальним підходом;

в) податковим підходом;

г) законодавчим підходом.

Практичні завдання

Мета практичного заняття – оволодіння різними методичними прийомами перевірки та встановлення фактів порушення чинного законодавства та ведення обліку, написання звітів щодо впливу порушень на фінансову звітність та результати діяльності.

Завдання 1

1. Розглянути наведені ситуації та визначити, за допомогою якого методу (методів) аудиту можна встановити факт порушення.

2. Надати письмово висновки за кожною ситуацією, визначивши, як порушення вплинуло на достовірність ведення обліку та складання фінансової звітності клієнта, як було викривлено структуру балансу чи отриманий фінансовий результат за період.

Умова завдання

1. Паливно-мастильні матеріали, що надійшли від постачальника, не відображені в обліку.

2. Відображена фіктивна сума авансу постачальнику.

3. Показники рентабельності підприємства набагато нижчі від середнього показника у галузі.

4. У розрахунково-платіжній відомості неправильно визначено суму утримань податку на доходи фізичних осіб.

5. В акті на списання матеріальних цінностей завищено витрати фарби на малярні роботи.

6. У складі активів підприємства відображено дебіторську заборгованість, не визнану покупцем.

Завдання 2

1. Використовуючи прийоми документальної перевірки за сутністю, встановити правильність кореспонденції рахунків, яку надано клієнтом – АТ «Хлібозавод № 2» за лютий 20__ р. (табл. 3.2).

Умова завдання

Таблиця 3.2

Журнал реєстрації господарських операцій по ПАТ «Хлібозавод»за лютий 20__ р.

№ з/п	Документ, зміст операції	Дебет	Кредит
1.	Розрахунок амортизації № 2 від ... Нарахована амортизація: – приміщення дирекції; – приміщення цеху; – транспортних засобів, що перевозять готову продукцію	 103 103 105	 13 13 13
2.	Розрахунок нарахувань на заробітну плату від ... Визначено нарахування на заробітну плату робітників основного виробництва	661	651
3.	Податкова накладна № 45 від ... Визначено зобов'язання з ПДВ під час реалізації готової продукції	641	361
4.	Акт приймання-передачі основних засобів № 3 від ... Оприбутковано верстат, придбаний для заводу	104	631
5.	Вексель № 123456 від ... Видано короткостроковий вексель в оплату запчастин	34	207
6.	Наряд на відрядну роботу № 67 від ... Нарахована заробітна плата майстру цеху за поточний ремонт верстату, що перебуває в експлуатації (здійснення ремонту входить до його обов'язків)	104	661
7.	Меморіальний ордер банку № 168 від ... Списано банком за розрахунково-касове обслуговування	631	311
8.	Довідка бухгалтерії № 37 від … Списано кредиторську заборгованість, за якою минув строк позовної давності	947	631

2. Виконуючи обов’язки аудитора, надати кореспонденцію рахунків за кожною господарською ситуацією згідно з чинним законодавством.

3. Надати клієнту рекомендації щодо виправлення виявлених порушень у кореспонденції рахунків.

Питання та завдання для самостійної роботи студентів

1. Класифікація методів аудиту за тлумаченням різних авторів.
2. Методичні прийоми документального контролю.
3. Способи перевірки документів за сутністю: нормативна, логічна, арифметична тощо.
4. Методичні прийоми фактичного контролю.
5. Техніко-аналітичні методи аудиту та їхнє застосування.

Теми рефератів

1. Класифікація методів аудиту за тлумаченням різних авторів.
2. Методичні прийоми документального контролю.
3. Інвентаризація – один з методів фактичного контролю.
4. Проведення аудиту із застосуванням комп’ютерних аудиторських програм.
5. Здійснення аудиту під час використання клієнтом комп’ютерних програм ведення обліку.

Термінологічний словник

Аналітичні процедури (у МСА) – оцінки фінансової інформації, зроблені на основі аналізу очікуваних взаємозв’язків між фінансовими і нефінансовими даними.

Достатність (аудиторських доказів) (у МСА) – міра кількості аудиторських доказів.

Завдання з надання впевненості (у МСА) – завдання, в якому метою практикуючого фахівця є отримання достатніх і прийнятних доказів для того, щоб надати висновок, призначений підвищити ступінь довіри визначених користувачів, інших, ніж відповідальна сторона, щодо інформації з предмета перевірки.

Залишки на початок періоду (у МСА) – залишки рахунків, які існують на початок періоду.

Запит (у МСА) – передбачає запит інформації (як фінансової, так і нефінансової) в обізнаних осіб як у середині суб'єкта господарювання, так і поза його межами.

Застосована концептуальна основа фінансового звітування (у МСА) – концептуальна основа фінансового звітування, прийнята управлінським персоналом та, де це доречно, тими, кого наділено найвищими повноваженнями, під час складання фінансової звітності, яка є прийнятною з огляду на характер суб'єкта господарювання і мету фінансової звітності або вимагається законодавством чи нормативними актами.

Інспектування (як аудиторська процедура) (у МСА) – перевірка записів або документів (внутрішніх чи зовнішніх) у паперовій, електронній формах або на інших носіях чи фізична перевірка активів.

Критерії (у МСА) – контрольні показники, які використовують для оцінки або визначення основного предмета перевірки.

Основний предмет перевірки (у МСА) – процес, який вимірюють або оцінюють, застосовуючи певні критерії.

Оцінювати (у МСА) – ідентифікувати та аналізувати відповідні питання, включаючи виконання за потреби додаткових процедур, щоб дійти конкретного висновку щодо якогось питання.

Процедури за сутністю (у МСА) – аудиторська процедура, призначена для виявлення суттєвих викривлень на рівні тверджень. Процедури за сутністю включають: *тести деталей* (класи операцій, залишки рахунків та розкриття інформації); *аналітичні процедури*.

Процедури огляду (у МСА) – процедури, які вважаються необхідними для досягнення цілі завдання з огляду, насамперед запити персоналу суб'єкта господарювання та аналітичні процедури, що застосовуються до фінансових даних.

ТЕМА 4
АУДИТОРСЬКИЙ РИЗИК І ОЦІНЮВАННЯ СИСТЕМИ ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ

4.1. Поняття суттєвості в аудиті та методика її оцінювання

Як зазначено МСА 200 «Загальні цілі незалежного аудитора та проведення аудиту відповідно до Міжнародних стандартів аудиту» [56, 57, 58], МСА розглядає загальну відповідальність незалежного аудитора під час проведення аудиту фінансової звітності відповідно до МСА, встановлює загальні цілі незалежного аудитора та пояснює характер і обсяг аудиту, призначеного для надання можливості незалежному аудитору досягнути цілей, містить вимоги, що встановлюють загальну відповідальність незалежного аудитора, яку застосовують під час усіх аудитів, у тому числі зобов'язання дотримуватися вимог МСА.

Метою аудиту фінансових звітів є «підвищення ступеня довіри визначених користувачів до фінансової звітності через висловлення аудитором думки про те, чи складена фінансова звітність в усіх *суттєвих* аспектах відповідно до застосованої концептуальної основи фінансової звітності. Така думка висловлюється стосовно того, чи подана звітність достовірно, у всіх суттєвих аспектах або чи надає вона правдиву та неупереджену інформацію відповідно до концептуальної основи» [57].

МСА вимагають, щоб аудитор здійснював професійне судження та зберігав професійний скептицизм упродовж планування та виконання аудиту, зокрема: ідентифікував і оцінював ризики суттєвого викривлення внаслідок шахрайства або помилки, отримував прийнятні аудиторські докази у достатньому обсязі щодо існування суттєвих викривлень, формував думку про фінансову звітність виходячи з висновків, зроблених на основі отриманих аудиторських доказів [57].

Визначення термінів **«суттєвість»** та **«поріг суттєвості»** для відображення цього поняття певними показниками надано

листами Міністерства фінансів України від 29 липня 2003 року № 04230-04108 «Про суттєвість у бухгалтерському обліку та звітності» та від 28.03.2014 № 31-08420-07/23-639/1/1084 «Щодо застосування критерію суттєвості».

Користувачі інформації (в цьому випадку ними є як аудитори, так і їхні клієнти) повинні враховувати такі припущення, що з нею пов'язані:

– розуміння обмеженості фінансової звітності у зв'язку із неточністю розрахунків, застосуванням історичних цін тощо;

– дійсна зацікавленість в об'єктивності даних.

Тому у договорі на проведення аудиту (надання аудиторських послуг) обов'язково необхідно оговорювати суттєвість та її поріг для уникнення можливих непорозумінь з клієнтом.

Суб'єктами визначення суттєвості облікової інформації є органи, які уповноважені на регулювання питань бухгалтерського обліку і фінансової звітності, а також власник або уповноважений ним орган чи особа, який здійснює керівництво підприємством відповідно до законодавства та установчих документів.

Суттєвості присвячений окремий *МСА 320* з однойменною назвою *«Суттєвість при плануванні та проведенні аудиту»* [57]. Метою цього МСА є встановлення стандартів і надання рекомендацій щодо суттєвості під час планування і проведення аудиту та її взаємозв'язків з **аудиторським ризиком**. У цьому МСА суттєвість розглядається стосовно певної економічної інформації та зазначається про те, що суттєвістю є відображена в абсолютних одиницях можливість інформації вплинути на рішення її користувачів.

Суттєвість в аудиті передбачає, що аудитор не повинен перевіряти всю діяльність підприємства або всю його звітність з точністю до одиниці, в якій вона складена, але зобов'язаний встановити її достовірність в усіх суттєвих аспектах.

Суттєвість залежить від величини суми статті або значущості помилки, допущеної за певних обставин у зв'язку з її пропуском або неповним відображенням. Суттєвість створює поріг (або межу) обмеження, але вона не є первинною якісною характеристикою, яка обов'язково властива корисній інформації.

У міжнародній аудиторській практиці відсутні чіткі підходи до визначення рівня суттєвості, але стандартами передбачається враховувати під час визначення суттєвості абсолютну та відносну величини похибки.

Листом Міністерства фінансів України № 04230-04108 рекомендовано поріг суттєвості як до підприємства в цілому, окремих господарських операцій чи об'єктів обліку, так і для статей фінансової звітності. Суттєвість окремих господарських операцій та об'єктів визначається керівництвом підприємства, якщо інше не передбачено П(С)БО, разом з тим орієнтованим порогом суттєвості рекомендується 5 % від підсумку всіх активів, зобов'язань і власного капіталу.

Для визначення суттєвості доходів і витрат орієнтованим порогом суттєвості рекомендована величина 2 % від чистого прибутку (збитку) підприємства.

Порогом суттєвості з метою відображення переоцінки чи зменшення корисності об'єктів може бути прийнята величина у розмірі 1 % від суми чистого прибутку чи 10 % відхилення зменшеної вартості об'єктів обліку від їхньої справедливої вартості.

Для інших господарських операцій та об'єктів обліку поріг суттєвості рекомендується визначати у межах 1–10 % з урахуванням обсягів діяльності, характеру впливу об'єкта обліку на рішення користувачів та інших якісних чинників, які можуть змінювати значення порогу суттєвості.

Наказом про облікову політику на підприємстві доцільно визначати поріг суттєвості для кожної статті окремо.

Суперечність у даних, отриманих аудитором, є суттєвою, коли певна інформація суперечить тій інформації, що містить у перевірених фінансових звітах. Суттєва суперечність може породжувати сумнів користувачів щодо висновків, зроблених аудитором згідно з аудиторськими доказами, одержаними раніше, а також щодо підстави формування думки аудитора про фінансові звіти. Суттєвість викривлення факту є тоді, коли інша інформація не пов'язана з питанням у перевірених фінансових звітах та яка неправильно викладається чи подається.

Суттєвими є недоліки, які виявлені під час внутрішнього контролю та мають суттєвий влив на фінансову звітність.

Практика аудиту в Україні показує, що на сьогодні чітка методика про питання визначення величини суттєвості та аудиторського ризику відсутня. Під час проведення аудиту та визначення величини суттєвості й аудиторського ризику доцільно підійти з урахуванням усіх внутрішніх і зовнішніх чинників. Необхідно пам'ятати, що оцінка суттєвості є професійним судженням аудитора.

Між суттєвістю й аудиторським ризиком існує *зворотній зв'язок*, тобто чим вище застосовуваний рівень суттєвості, тим нижче аудиторський ризик, або обрана інформація є настільки суттєвою, що повинна бути перевірена більш ретельно і повністю, що зменшує ризик надання аудитором необ'єктивного висновку, і навпаки, якщо аудитор знижує рівень суттєвості, то аудиторський ризик зростає.

4.2. Планування суттєвості в аудиті. Аудиторська вибірка

Аудитор враховує зворотній взаємозв'язок між суттєвістю й аудиторським ризиком під час визначення характеру, розрахунку часу та обсягу **аудиторських процедур**. Наприклад, якщо після планування конкретних аудиторських процедур аудитор визначає, що прийнятний рівень суттєвості нижчий, то аудиторський ризик підвищується.

На всіх стадіях проведення аудиту аудитор повинен приймати певні рішення: від визначення загальної стратегії та певної мети до застосування конкретних *аудиторських процедур*. На кожній стадії основою є оцінка чи уточнення величини аудиторського ризику, пов'язаного з підтвердженням достовірності, об'єктивності та відповідності інформації, яка відображається у фінансовій звітності. Під час визначення величини аудиторського ризику виникає поняття *суттєвості відхилень*.

Розробляючи план аудиту, аудитор встановлює прийнятний рівень суттєвості як у цілому по підприємству, так і оцінює поріг

суттєвості для кожної статті фінансової звітності. Аудитор повинен оцінювати суттєвість, визначаючи характер, розрахунок часу й обсяг аудиторських процедур та оцінюючи наслідки викривлень.

Планування суттєвості аудитором проводиться з метою:

– визначення граничної суми помилки, яку можна допустити, щоб вона суттєво не вплинула на фінансову звітність (якщо фінансова звітність складається в тисячах гривень, то гранична сума суттєвості може бути визначена, наприклад: 1 000–2 000 грн);

– визначити обсяг аудиторської перевірки з урахуванням розміру аудиторської вибірки.

Аудитор зобов'язаний брати до уваги рівень суттєвості на різних стадіях проведення аудиту:

– під час планування з урахуванням завдань, терміну проведення аудиту, обсягу аудиторських процедур (аудитор розраховує попередній рівень суттєвості допустимих помилок, враховуючи попереднє ознайомлення із суб'єктом господарювання і рівень недовіри до системи внутрішнього контролю);

– у процесі застосування аудиторських процедур (аудитор уточнює рівень суттєвості у процесі застосування процедур, по суті, за кожною господарською операцією, за кожним рахунком);

– на завершальній стадії під час оцінки порушень як за окремими рахунками, так і фінансової звітності підприємства в цілому та за окремими сегментами (проводиться в цілому рівень суттєвості для надання відвідного аудиторського висновку за сумою виявлених порушень і відхилень від фінансової звітності).

Аудитор повинен також враховувати, що окремі викривлення можуть не мати суттєвого впливу на звітність, але разом уся сума може мати суттєвий вплив на звітність у цілому. Оцінка суттєвості аудитором залежить від рівня його кваліфікації, досвіду роботи, терміну проведення аудиту та обсягу аудиторських процедур. Перед початком кожної аудиторської перевірки аудитор повинен визначити **робочий рівень суттєвості**, який коригується безпосередньо під час перевірки.

Але, як правило, за умови завдання чи інших обставин аудитор не може перевірити всі господарські операції на підприємстві, тому окремі з них перевіряються вибірково. Під час розробки

методики розрахунку суттєвості в аудиті необхідно враховувати **аудиторську вибірку**, яку аудитор здійснює із всієї множини даних і за якою він має намір висловити свою думку. Інакше кажучи, для вибіркової перевірки аудитор повинен врахувати інформацію всієї **генеральної сукупності**, яку обрано для дослідження. Часто для підвищення об'єктивності перевірки генеральну сукупність розподіляють на підсукупності, що має назву **стратифікація**.

Правильно організована *вибіркова перевірка* не тільки дасть можливість зробити обґрунтовані висновки, але й забезпечує більш повний контроль за господарськими операціями клієнта.

В аудиторській практиці існує два підходи до вибіркового дослідження: *формальний* і *неформальний*. Так, аудитор може підійти формально, тобто використовуючи свій попередній досвід. За неформальним підходом необхідно використовувати статистичні методики, основані на вірогідності можливих помилок.

Розрахунок *обсягу вибірки* на основі статистичних методик можливо провести за такою формулою:

$$Обсяг_вибірки = \frac{Коефіцієнт_надійності * Сума_сукупності}{Допустимий_розмір_помилки} \qquad (4.1)$$

Значення коефіцієнта надійності залежить від рівня надійності, який аудитор хоче досягти під час проведення перевірки.

Сума сукупності – це загальна сукупність даних, з яких проводиться вибірка для перевірки.

Допустимим розміром помилки є величина можливої похибки, виражена у відносних показниках, яку на власний розсуд аудитора можна припустити для певного об'єкта чи обсягу перевірки.

4.3. Сутність та складові аудиторського ризику, методика його визначення

Проведення аудиту завжди супроводжується певним ризиком – ризиком того, *що буде надано необ'єктивний звіт незалежного аудитора і деякі помилки не будуть виявлені.* Крім того, у разі надання необ'єктивного аудиторського звіту чи інших дій,

які спричинять погіршення фінансового стану клієнта, в аудиторській діяльності існує *майнова відповідальність.*

Кількісна величина ризику може виражатися в *абсолютних та відносних показниках.*

В *абсолютному вираженні* ризик являє собою *величину можливих втрат від здійснення певної операції. Відносний показник* ризику обчислюють шляхом віднесення абсолютної величини ризику до якогось певного показника, що характеризує господарську діяльність.

За філософським підходом, ризик – це подія, яка може відбутися, а може і не відбутися.

МСА 315 «Ідентифікація та оцінювання ризиків суттєвого викривлення через розуміння суб'єкта господарювання і його середовища» повинен застосовуватися одночасно з МСА 200 «Загальні цілі незалежного аудитора та проведення аудиту відповідно до МСА». Відповідно до МСА 315 оцінюється відповідальність аудитора за ідентифікацію та оцінку ризику суттєвого викривлення фінансової звітності під впливом як зовнішнього середовища, так і стану внутрішнього контролю суб'єкта господарювання. При цьому метою аудитора є оцінка ризиків суттєвого викривлення показників фінансової звітності чи об'єктів обліку в результаті помилки чи шахрайства (зловживання).

МСА 315 вводиться поняття **бізнес-ризику.** У процесі проведення аудиту аудитор повинен оцінити, чи передбачено у господарюючого суб'єкта процес ідентифікації бізнес-ризиків, доречних для цілей фінансової звітності.

Економічна література надає декілька класифікацій та видів ризику. Автори посібника зупиняються тільки на **економічному ризику** та на трьох його складових:

– інформаційний ризик;

– підприємницький ризик (бізнес-ризик);

– аудиторський ризик (АР).

Практичного способу звести аудиторський ризик до нуля не існує. Але аудитор завжди намагається і повинен спланувати перевірку так, щоб *ризик неправильної думки був незначним.* Для

цього аудиторові необхідно досягти такої обізнаності (компетентності) про *системи обліку і внутрішнього контролю* на досліджуваному підприємстві, яка дала б йому змогу правильно спланувати аудит і розробити ефективний підхід до його проведення.

Про актуальність оцінки АР свідчить той факт, що цьому питанню присвячена щонайменше підгрупа чинних на сьогодні *МСА – від 300 до 499 – «Оцінювання ризиків та дії у відповідь на оцінені ризики».*

Про аудиторський ризик йдеться в інших стандартах під час розгляду пов'язаних з ним питань, а саме:

– МСА 200 «Загальні цілі незалежного аудитора та проведення аудиту відповідно до Міжнародних стандартів аудиту»;

– МСА 300 «Планування аудиту фінансової звітності»;

– МСА 315 «Ідентифікація та оцінювання ризиків суттєвого викривлення через розуміння суб'єкта господарювання і його середовища»;

– МСА 320 «Суттєвість при плануванні та проведенні аудиту»;

– МСА 330 «Дії аудитора у відповідь на оцінені ризики»;

– МСА 402 «Положення щодо аудиту суб'єкта господарювання, що користується послугами організації, що надає послуги»;

– МСА 450 «Оцінювання викривлень, виявлених під час аудиту»;

– МСА 500 «Аудиторські докази» та в інших.

Іншими словами, АР – це побоювання, що аудитор може висловити невідповідну думку про фінансову звітність підприємства, яка має суттєву недостовірну інформацію, тобто ризик того, що аудитор може позитивно оцінити баланс та інші форми звітності тоді, коли вони приховують у собі істотно непевну інформацію, яка не відповідає реальності.

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

– організації та ведення бухгалтерського обліку на підприємстві, що перевіряється;

– надійності систем контролю, які існують на підприємстві, що перевіряється;

– аудиторських процедур, які застосовує аудитор у процесі перевірки.

Згідно з *Глосарієм термінів* **аудиторський ризик** (АР) складається з:

– *ризику суттєвого викривлення;*

– *ризику невиявлення.*

У свою чергу, ризик суттєвого викривлення складається з двох компонентів:

– *властивого ризику;*

– *ризику контролю.*

Отже, схема формування АР є такою (рис. 4.1):

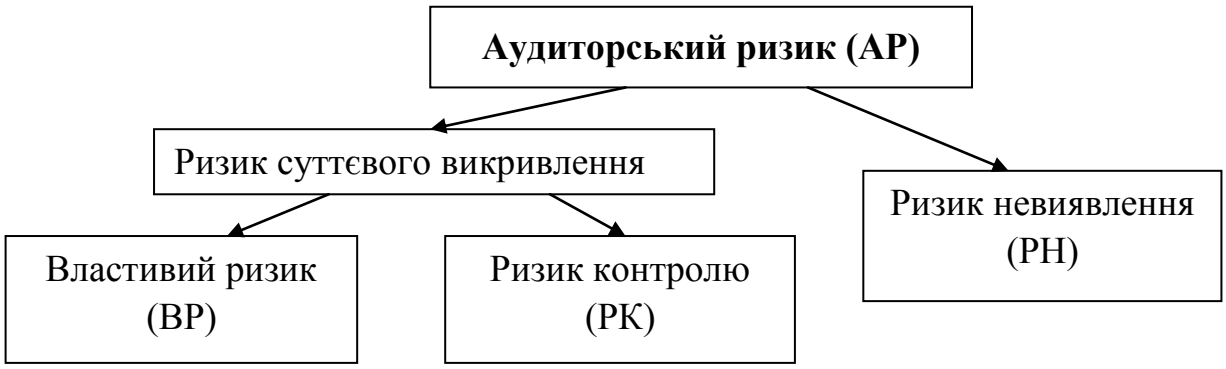


Рис. 4.1. Схема складових аудиторського ризику

Виходячи з цього *формула аудиторського ризику* виглядає так:

$$АР = ВР*РК*РН \qquad (4.2)$$

Практикою аудиту визначено, що максимальний аудиторський ризик не повинен перевищувати 5 %, а мінімальний має бути у межах 1 %.

Для визначення оптимальної величини аудиторського ризику необхідно скористатися умовою, що ризик, пов’язаний з двома першими показниками, виникає ще до аудиторської перевірки і безпосередньо від аудитора не залежить. Цей ризик повинен бути спеціально розглянутий аудитором, ідентифікований та оцінений, і він може бути значним. У зв’язку із цим показники ВР та РК вважатимемо по 100 %.

Ризик невиявлення аудитором певних перекручень (показник РН) напряму залежить від правильності застосування ним тестів та аналітичних процедур, що дає можливість застосувати мінімальну величину – 1 %.

Тому формула оптимальної величини аудиторського ризику така:

$$АР = ВР(1,0) * РК(1,0) * РН(0,01) \quad (4.3)$$

За цим питанням необхідно ще раз звернутися до *виду аудиту, який базується на ризику*, оскільки під час використання саме означеного виду аудиту найбільшу увагу приділяють з'ясуванню величини аудиторського ризику.

За цим підходом з'ясовують найбільш суттєві позиції об'єкта перевірки (наприклад, фінансової звітності) з урахуванням особливостей діяльності підприємства, яке перевіряється (галузі, структури управління, організації системи обліку і контролю, їхні методики та інші фактори), а також зони ризику за всіма напрямами аудиторської перевірки, тобто місця, де є більш висока вірогідність виникнення помилок або обману.

МСА 315 передбачають, що для оцінки ризиків аудитор повинен виконати ряд процедур, а саме:

– провести опитування (подати запити до) управлінського персоналу та інших працівників, які на думку аудитора, можуть надати інформацію, яка ймовірно може допомогти під час ідентифікації ризиків суттєвого викривлення в наслідок допущених помилок чи проведеного шахрайства;

– застосування аналітичних процедур;

– проведення процедур за сутністю в результаті перевірки документів, регістрів, інших джерел чи спостережень за діями осіб управлінського персоналу чи господарськими процесами.

Крім того, аудитор повинен використовувати інформацію, яку він одержав у результаті попереднього аудиту в суб'єкта господарювання, а також з'ясувати, які відбулися зміни та як вони можуть вплинуть на доречність такої інформації для поточного аудиту.

Аудитор повинен оцінити, чи облікова політика суб'єкта господарювання є прийнятною відповідно галузевих аспектів його

діяльності та чи відповідає вона застосованій концептуальній основі фінансової звітності.

Такий підхід до проведення аудиту є найбільш перспективним, оскільки він більш економічний у зв'язку із тим, що скорочується строк проведення аудиторської перевірки, її трудомісткість і підвищується ефективність.

4.4. Види викривлень в обліку та звітності. Шахрайство та помилка

Викривлення у фінансовій звітності клієнта є практично завжди. У зв'язку з цим такій категорії присвячено окремий *МСА 450 «Оцінювання викривлень, виявлених під час аудиту».*

Під час перевірки аудитор може визначити *певну невідповідність* бухгалтерської документації, розбіжності даних звітності, Оборотної відомості за синтетичними рахунками, Головної книги, регістрів обліку, первинних і зведених документів тощо.

Аудитор повинен визначити характер цих *викривлень*, які ще називають *відхиленнями* чи *перекрученнями*:

– суттєві викривлення;

– несуттєві викривлення;

– викривлення, що здійснені навмисно;

– викривлення, що здійснені ненавмисно.

Згідно з МСА 450 викривлення можуть виникати внаслідок:

а) неточності в зборі чи обробці даних, на основі яких робиться фінансова звітність;

б) пропуску суми або розкриття інформації;

в) правильної облікової оцінки через ігнорування або неправильне трактування фактів;

г) судження управлінського персоналу щодо облікових оцінок або вибору і застосування облікової політики, які аудитор вважає неприйнятними.

Крім того, аудитор повинен визначити **допустиме викривлення** та **допустиму норму відхилення** для кожної аудиторської перевірки та клієнта.

Визначається шість типів суттєвих викривлень в обліку та фінансовій звітності підприємства:

1) помилка;

2) шахрайство;

3) маніпуляція;

4) фальсифікація;

5) невідповідне відображення;

6) незвичайні операції.

Узагальнюючи викладене вище, можна констатувати, що позиції з 3-ї до 6-ї є різновидами *шахрайства*.

Отже, викривлення у фінансових звітах можуть виникати внаслідок або *шахрайства*, або *помилки*, про що і свідчить МСА 450. Незважаючи на те, що шахрайство є широким юридичним поняттям, для цілей МСА аудитор розглядає шахрайство, яке спричиняє *суттєве викривлення* фінансової звітності.

Різниця між шахрайством і помилкою полягає в тому, що аудиторові необхідно впевнитися, *навмисно чи ненавмисно* виконана дія, що призводить до викривлення.

У поданій вище класифікації основне місце посідає *шахрайство*, його наслідкам присвячено окремий *МСА 240 «Відповідальність аудитора, що стосується шахрайства при аудиті фінансової звітності».*

Згідно з цим МСА для аудитора важливо визначити **чинники ризику шахрайства** та з'ясувати, який тип із *двох типів навмисних викривлень (*тобто *шахрайства)* відбувся:

– викривлення, що є наслідком неправдивої фінансової звітності;

– викривлення, що є наслідком незаконного привласнення активів (крадіжка).

Аудитор може підозрювати, що на суб'єкті господарювання, де здійснювалася перевірка, наявні випадки шахрайства, або в рідкісних випадках ідентифікувати його можливість, однак, відповідно до МСА, він не має права робити юридичних визначень, чи відбулося шахрайство фактично.

Основна відповідальність за запобігання й виявлення шахрайства покладається як на тих, кого наділено найвищими повноваженнями, так і на управлінський персонал суб'єкта господарювання. Аудитор, який проводить аудит відповідно до МСА, несе відповідальність за отримання достатньої впевненості у тому, що фінансова звітність у цілому не містить суттєвого викривлення внаслідок шахрайства чи помилки.

Ризик невиявлення суттєвого викривлення внаслідок шахрайства вищий, ніж ризик його невиявлення внаслідок помилки. Причина полягає в тому, що шахрайство може бути пов'язаним із складними та ретельно організованими схемами, розробленими для його приховування, такими як підробка, навмисний пропуск запису операцій або навмисне неправильне тлумачення для аудитора. Такі спроби приховування виявити ще важче, якщо вони супроводжуються змовою.

Крім того, ризик невиявлення аудитором суттєвого викривлення внаслідок шахрайства управлінського персоналу вищий, ніж ризик унаслідок шахрайства працівників, оскільки управлінський персонал часто має можливість прямо або опосередковано маніпулювати обліковими записами, подавати неправдиву фінансову інформацію або уникати процедур контролю, розроблених для запобігання подібних випадків шахрайства з боку інших працівників.

У процесі перевірки аудиторові необхідно з'ясувати, чи існують обставини, що свідчать про можливість шахрайства (табл. 4.1).

Крім детального розгляду шахрайства, МСА надає такі різновиди *помилок*:

– у повноті відображення операцій;
– в обґрунтуванні;
– у періодизації;
– в оцінці;
– у записах;
– у повторах;
– необізнаність у податковому законодавстві.

Таблиця 4.1

Приклади обставин, які свідчать про можливість шахрайства

Група обставин	Приклади обставин у межах групи
Розбіжності в облікових записах	– операції, які не реєструються повністю або своєчасно чи реєструються неправильно щодо суми, звітного періоду, класифікації або політики суб'єкта господарювання; – непідтверджені або недозволені залишки чи операції; – коригування в останню хвилину, які мають значний вплив на фінансові результати; – докази доступу працівників до систем і записів, що несумісний з доступом, необхідним для виконання їхніх установлених обов'язків; – натяки або скарги аудитору про підозрюване шахрайство
Суперечливі або відсутні докази	– відсутні документи або документи, які виявляються зміненими; – недоступність інших документів, ніж фотокопії або документи, передані електронними засобами, якщо очікується, що існують оригінали цих документів; – значущі непояснені статті, що звіряються; – незвичайні зміни в балансі або зміни в тенденціях чи важливих коефіцієнтах фінансової звітності або співвідношеннях; – суперечливі, невизначені або неймовірні відповіді управлінського персоналу або працівників на запити чи аналітичні процедури; – незвичайні розбіжності в записах суб'єкта господарювання та відповідях на запити про підтвердження; – велика кількість кредитових записів або інших коригувань, зроблених у записах дебіторської заборгованості; – непояснені або недостатньо пояснені розбіжності між дебіторською заборгованістю та рахунком або між твердженнями клієнтів і аналітичним обліком; – відсутність значної кількості запасів або реальних активів; – недоступні або відсутні електронні докази, що суперечить практиці або обліковій політиці суб'єкта господарювання щодо зберігання записів; – менша або більша кількість відповідей на підтвердження, ніж передбачалося; – неспроможність надати доказ розробки основних систем і тестування змін у програмах, а також діяльність із впровадження змін до систем у поточному році та використання

Продовження таблиці 4.1

Проблемні або незвичайні стосунки між аудитором та управлінським персоналом	– відмову надати доступ до записів, обладнання, певних працівників, клієнтів, постачальників або інших осіб, від яких можна отримати аудиторські докази; – неналежне обмеження в часі, накладене управлінським персоналом, для вирішення складних або суперечливих питань; – скарги управлінського персоналу щодо проведення аудиту або залякування членів аудиторської групи із завдання управлінським персоналом, зокрема у зв'язку із критичною оцінкою аудитором аудиторських доказів або під час урегулювання потенційних розбіжностей у думках з управлінським персоналом; – незвичайні затримки суб'єкта господарювання під час надання інформації за запитом; – небажання полегшити доступ аудитора до основних електронних файлів для тестування із застосуванням комп'ютеризованих методів аудиту; – відмова у доступі до провідного персоналу та обладнання відділу ІТ, включаючи персонал, який забезпечує безпеку, операційний персонал і персонал, який розробляє системи; – небажання додати або виправити інформацію, розкриту у фінансовій звітності, щоб зробити її більш повною та зрозумілою; – небажання своєчасно розглядати ідентифіковані недоліки внутрішнього контролю
Інше	– небажання управлінського персоналу дозволити аудитору особисто зустрітися з тими, кого наділено найвищими повноваженнями; – облікові політики, які виявляються такими, що відрізняються від галузевих норм; – часті зміни в облікових оцінках, які не є результатом зміни обставин; – толерантність щодо порушень кодексу поведінки у суб'єкта господарювання

За результатами МСА, існують такі види відповідальності, які пов'язані із запобіганням і виявленням шахрайства та помилок для різних ланок персоналу підприємства (табл. 4.2).

Таблиця 4.2

Відповідальність управлінського персоналу за запобігання і виявлення випадків шахрайства та помилок

Ланка відповідальності	Вид відповідальності
Керівництво підприємства	– відповідальність за фінансову звітність підприємства; – відповідальність за уникнення і виявлення фактів шахрайства та помилок; – відповідальність за надання користувачам фінансової звітності підприємства і аудиторського висновку за нею
Вищий управлінський персонал	– відповідальність за забезпечення цілісності системи обліку та фінансової звітності підприємства; – відповідальність за наявність контролю (разом з моніторингом ризику); – відповідальність за фінансовий контроль та дотримання законодавства
Управлінський персонал	– відповідальність за створення умов для проведення контролю; – відповідальність за підтримку відповідних заходів та процедур; – відповідальність за забезпечення належного та ефективного ведення бізнесу суб'єктом господарювання

4.5. Вивчення та оцінювання аудитором системи внутрішнього контролю

Згідно з класифікацією *фінансово-господарського* контролю за суб'єктами внутрішній контроль є *контролем власника* та поділяється на дві великі групи:

– внутрішньосистемний контроль;

– внутрішньогосподарський контроль.

Визначення **внутрішнього контролю** *надано у Глосарії термінів до МСА* та *у МСА 315 «*Ідентифікація та оцінювання ризиків суттєвого викривлення через розуміння суб'єкта господарювання і його середовища».

Економічні джерела виділяють декілька класифікацій внутрішнього контролю (табл. 4.3).

Аудиторові необхідно з'ясувати **середовище контролю** суб'єкта господарювання та **заходи контролю**, які здійснюються управлінським персоналом для зменшення ризику до сприйнятливо низького рівня.

Таблиця 4.3

Класифікації внутрішнього контролю

Критерії	Складові
За часом проведення	– попередній; – поточний (оперативний); – наступний
За джерелами інформації	– документальний; – фактичний; – комбінований
За завданнями	– попереджувальний; – пошуковий; – директивний; – пом'якшувальний
За метою та цільовим спрямуванням	– ревізія; – тематична перевірка; – службове розслідування; – внутрішній аудит тощо

Системою внутрішнього контролю визначається політика і процедури, які належать до засобів внутрішнього контролю, що прийняті керівництвом підприємства з метою забезпечення стабільного й ефективного функціонування суб'єкта господарювання, включаючи:

– збереження активів підприємства;

– запобігання та викриття фактів помилок і шахрайства;

– забезпечення точності та повноти бухгалтерських записів, своєчасної підготовки надійної фінансованої інформації.

Як правило, система внутрішнього контролю виходить за межі тих питань, які безпосередньо належать до функцій системи бухгалтерського обліку.

Розуміння відповідних аспектів систем бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю аналізом інших чинників дає змогу аудитору визначити види потенційних суттєвих викривлень, які можуть існувати в фінансовій звітності; з'ясувати чинники,

які впливають на ризик виникнення суттєвих викривлень; розробити відповідні аудиторські процедури.

Згідно з МСА 450 саме управлінський персонал бере на себе відповідальність за внутрішній контроль та складання фінансової звітності суб'єкта господарювання.

Практичний досвід аудиторських фірм свідчить, що перед початком проведення перевірки аудиторові необхідно оцінити такі *складові системи внутрішнього контролю клієнта:*

– організаційна система;

– система документації і інформації;

– матеріальні засоби захисту;

– штат;

– система спостереження тощо.

Для аудиторів України є надзвичайно важливими усі зазначені напрями оцінки системи внутрішнього контролю на підприємстві. Після попереднього ознайомлення аудитори повинні допомогти клієнтові організувати саме таку систему цього контролю, оскільки на більшості вітчизняних підприємств вона перебуває на неналежному рівні організації та використання. У зв'язку з цим виникає багато проблем, яких можна було б уникнути за надійної системи внутрішнього контролю.

Крім того, аудиторові необхідно мати уяву про **недолік внутрішнього контролю** та сповістити про це найвищий управлінський персонал суб'єкта господарювання.

У світовій практиці існує два основні підходи до оцінки внутрішнього контролю під час проведення зовнішнього аудиту:

– системно-орієнтований (традиційний) підхід;

– імовірнісний підхід.

Системно-орієнтований підхід потребує від аудитора:

1) впевнитися, що на підприємстві існує система внутрішнього контролю та дослідити (описати) кожний елемент цієї системи;

2) оцінки надійності кожного елемента системи;

3) перевірки ступеня виконання внутрішнім контролем покладених на нього функцій;

4) надання висновку за результатами перевірки.

Якщо за результатами такої перевірки з'ясувалося, що система внутрішнього контролю ефективна та на неї можна покластися, то це дає можливість скоротити кількість перевірок на відповідність.

Імовірнісний підхід до оцінки системи внутрішнього контролю передбачає, що за можливості визначити розмір аудиторського ризику, властивого ризику та ризику контролю, можна визначити розмір ризику невиявлення, що дасть можливість аудитору досить точно встановити характер, обсяги й тривалість виконання процедур перевірки на суттєвість.

Після оцінки системи внутрішнього контролю (яка часто здійснюється в сукупності з системою бухгалтерського обліку внаслідок їхнього тісного взаємозв'язку) аудитор може приступати до планування аудиторської перевірки, вже маючи можливість обґрунтованого вибору напрямів аудиту і необхідних для його здійснення прийомів, кількості потрібних аудиторських процедур та найбільш прийнятних аудиторських доказів.

Питання та завдання для самоперевірки

Теоретичні питання

1. Поняття суттєвості в аудиті та методика її оцінювання.
2. Планування суттєвості в аудиті. Аудиторська вибірка.
3. Сутність та складові аудиторського ризику, методика його визначення.
4. Види перекручень в обліку та звітності. Шахрайство та помилка.
5. Вивчення та оцінювання аудитором системи внутрішнього контролю.

Тестові завдання

1. Інформація є суттєвою, якщо її пропуск або неправильне відображення:

а) призведе до неправильного визначення податкових зобов'язань підприємства перед державою та фінансових санкцій проти підприємства;

б) може вплинути на економічні рішення користувачів, прийняті на основі фінансових звітів;

в) стане причиною видачі недостовірного аудиторського висновку та порушення умов договору на проведення перевірки;

г) може вплинути на фінансовий стан та прибутковість підприємства.

2. Чи існує зв'язок між рівнем суттєвості та рівнем аудиторського ризику:

а) зв'язок відсутній;

б) існує прямий зв'язок;

в) існує зворотний зв'язок;

г) правильна відповідь відсутня.

3. Якщо аудитор у перебігу аудиту фінансової звітності виявив порушення, що мають ознаки шахрайства з боку посадових осіб підприємства-клієнта, він:

а) повинен повідомити про це замовникові та проконсультувати його, як саме приховати ці порушення від податкової перевірки;

б) зобов'язаний негайно передати всю інформацію про виявлені шахрайства до органів правопорядку, бо інакше його можуть притягнути до відповідальності як спільника;

в) має повідомити про виявлені порушення керівництву підприємства, яке перевіряється, та за необхідності отримати консультацію юриста щодо подальших дій;

г) має повідомити керівництво про те, що наявні порушення можуть бути виявлені податковою інспекцією, та дати пораду щодо того, як їх краще приховати.

4. Аудиторський ризик – це:

а) ризик, який бере на себе аудитор, коли розпочинає підприємницьку діяльність як незалежний аудитор;

б) ризики того, що аудитор за результатами проведеної аудиторської перевірки дасть неправильний аудиторський висновок;

в) обидва варіанти правильні;

г) жоден із варіантів неправильний.

5. Властивий ризик – це:

а) ймовірність можливої появи суттєвих викривлень у даних обліку та звітності підприємства за умови відсутності системи внутрішнього контролю;

б) ризик існування суттєвих викривлень у даних обліку та звітності підприємства за поточного рівня ефективності системи внутрішнього контролю;

в) ризик, притаманний аудиторській діяльності, який виникає внаслідок обмежень, притаманних аудиту, складності та відповідальності праці аудиторів;

г) усі варіанти правильні, але підкреслюють різні аспекти ризику.

6. Ризик того, що викривлення, які могли виникнути в даних обліку та звітності, не будуть своєчасно виявлені й виправлені за наявної на підприємстві системи обліку та внутрішнього контролю, отримав назву:

а) притаманний ризик;

б) ризик контролю;

в) ризик невиявлення та неуникнення помилок;

г) немає правильної відповіді.

7. У яких показниках може виражатися кількісна величина ризику:

а) абсолютних показниках;

б) відносних показниках;

в) абсолютних та відносних показниках;

г) немає правильної відповіді.

8. У разі виявлення викривлення у фінансових звітах ознак навмисної дії – це:

а) пропуск інформації;

б) помилка;

в) шахрайство;

г) немає правильної відповіді.

9. У разі виявлення викривлення у фінансових звітах ознак ненавмисної дії – це:

а) пропуск інформації;

б) помилка;

в) шахрайство;

г) немає правильної відповіді.

10. Ризик невиявлення аудитором суттєвого викривлення внаслідок шахрайства управлінського персоналу порівняно з ризиком внаслідок шахрайства працівників:

а) вищий;

б) нижчий;

в) однаковий;

г) немає правильної відповіді.

Практичні завдання

Мета практичного заняття – оволодіння методикою визначення аудиторського ризику та його складових, набуття навичок з'ясування видів перекручень та їхнього впливу на формування фінансової звітності підприємства.

Завдання 1

1. Виконати тести, поставивши відповідні позначки навпроти наведених нижче тверджень.

2. Надати пояснення щодо кожної з відповідей.

3. Результати відобразити у таблиці (табл. 4.4).

Таблиця 4.4

Оцінка аудиторського ризику

№ з/п	Твердження	Так «+» / Ні «-»	Пояснення
1.	Чим вищий властивий ризик та ризик контролю, тим нижчим повинен бути ризик виявлення		
2.	Аудитори зацікавлені в найнижчих значеннях загального аудиторського ризику		

Продовження таблиці 4.4

3.	Аудитор може повністю покладатися на ефективність системи внутрішнього контролю, щоб не виконувати ряду процедур		
4.	Властивий ризик та ризик контролю можуть бути меншими або дорівнювати нулю		
5.	Ризик виявлення ніколи не дорівнює нулю		
6.	Визначення загального аудиторського ризику дозволяє уникнути підприємницького ризику		
7.	Властивий ризик і ризик контролю не залежить від аудитора		
8.	Неможливо дати безумовно-позитивний висновок в умовах високого властивого ризику та ризику контролю		
9.	Якщо рівень ризику контролю виявиться завищеним на етапі планування, то аудитору необхідно виконати додаткові процедури		
10.	Чи можна вважати фактором підвищеного ризику контролю зміну облікової політики підприємства?		

Завдання 2

1. Використовуючи формулу загального аудиторського ризику, визначити необхідні складові за умовою завдань.

2. Дати письмово відповідь щодо суті та отриманих цифрових показників кожної складової загального аудиторського ризику.

Умова завдання 1

Визначити ризик невиявлення, виходячи з того, що аудитор обчислив властивий ризик – 0,75, ризик контролю – 0,3 та планує скористатися максимальним рівнем загального аудиторського ризику.

Умова завдання 2

Визначити прийнятний рівень властивого ризику, виходячи з того, що аудитор планує ризик невиявлення – 0,4, обчислив ризик контролю – 0,3 та планує скористатися мінімальним рівнем загального аудиторського ризику.

Питання та завдання для самостійної роботи студентів

1. Характеристика поняття «суттєвість в аудиті» та необхідність її застосування (МСА 320 «Суттєвість при плануванні та проведенні аудиту»).

2. Основні відмінності категорій «суттєвість фінансової звітності» та «суттєвість в аудиті».

3. Стандарти аудиту про аудиторський ризик.

4. Визначення зон ризику за показниками балансу.

5. Залежність величини ризику від діяльності підприємства та ведення обліку.

6. Конспект МСА 240 «Відповідальність аудитора, що стосується шахрайства, при аудиті фінансової звітності».

7. Конспект МСА 320 «Суттєвість при плануванні та проведенні аудиту».

Теми рефератів

1. Стандарти аудиту про аудиторський ризик.

2. Методики визначення аудиторського ризику та шляхи його зменшення з точки зору різних авторів.

3. Методики оцінки аудиторського ризику та її уточнення в процесі проведення аудиту.

4. Виявлення зон із високим рівнем ризику в процесі аудиту фінансової звітності.

5. Система внутрішнього контролю на підприємстві та її вплив на визначення величини аудиторського ризику.

Термінологічний словник

Аудиторський ризик – ризик того, що аудитор висловить невідповідну думку (аудиторську думку) в разі, якщо фінансова звітність суттєво викривлена. Аудиторський ризик є функцією ризиків суттєвого викривлення та ризику невиявлення.

Бізнес-ризик – ризик, що є наслідком значущих умов, подій, обставин, діяльності або бездіяльності, які можуть негативно впливати на здатність суб’єкта господарювання досягти своїх цілей

та реалізувати стратегії, або наслідком встановлення невідповідних цілей і стратегій.

Значний ризик – ідентифікований та оцінений ризик суттєвого викривлення, що, за судженням аудитора, потребує спеціального розгляду під час аудиту.

Процедури оцінювання ризиків – аудиторські процедури, які виконують для отримання розуміння суб'єкта господарювання та його середовища, в тому числі системи внутрішнього контролю суб'єкта господарювання, ідентифікації й оцінки ризиків суттєвого викривлення внаслідок шахрайства або помилки на рівні фінансової звітності та тверджень.

Процес оцінювання ризиків суб'єкта господарювання – компонент внутрішнього контролю, що є процесом ідентифікації бізнес-ризиків, які мають відношення до цілей фінансового звітування та прийняття рішень, спрямованих на врегулювання цих ризиків і результатів таких дій.

Ризик завдання з надання впевненості – ризик того, що практикуючий фахівець надасть неналежний висновок, якщо інформація з предмета перевірки суттєво викривлена.

Ризик суттєвого викривлення – це ризик того, що фінансова звітність, яка ще не перевірялася аудитором у процесі аудиту, містить суттєві викривлення, складається з двох компонентів: невід'ємний ризик та ризик контролю.

Ризик невиявлення – ризик того, що процедури, виконані аудитором для зменшення аудиторського ризику до прийнятно низького рівня, не дадуть можливості виявити викривлення, що існує та може бути суттєвим окремо або в сукупності з іншими викривленнями.

Суттєвість – це характеристики облікової інформації, які визначають її здатність впливати на рішення користувачів фінансової звітності.

ТЕМА 5
ПЛАНУВАННЯ АУДИТУ

5.1. Процес аудиту та його стадії (етапи)

Міжнародні стандарти аудиту [56, 57, 58] розглядають аудити та огляди *історичної фінансової інформації*, завдання з надання впевненості, що не є аудитами чи оглядами історичної фінансової інформації, а також супутні аудиту послуги. Весь процес проведення аудиту науковці поділяють на різну кількість стадій (етапів). Доцільно розглядати три стадії аудиторського процесу.

І. Організаційна (початкова, підготовча) стадія

Ця стадія включає попереднє ознайомлення з бізнесом клієнта. Діяльність у межах цієї стадії також можна розподілити на три складові:

1. Вибір клієнта та об'єкта аудиту.

2. Організаційна підготовка:

– отримується *лист-замовлення (лист-пропозиція)* від клієнта;

– проводиться збір інформації про діяльність клієнта, його власників і керівників з різних джерел;

– клієнт приймається або відхиляється;

– надсилається **лист-угода**, у якому обговорюються обсяг, умови проведення аудиту, територія проведення огляду документів тощо. Форма та зміст листа-угоди про проведення аудиту може змінюватися для кожного суб'єкта господарювання;

– складається *договір* на проведення аудиту;

– формується *бригада* (підбирається окремий аудитор);

– видається *наказ (розпорядження)* керівника аудиторської фірми;

– видається *завдання на перевірку* (на виконання аудиторської роботи).

3. Методична підготовка включає:

– одержання відомостей про діяльність клієнта з попереднім ознайомленням зі звітністю та станом внутрішнього контролю;

– здійснення попередньої аналітичної перевірки;

– виконання перевірки системи внутрішнього контролю;

– здійснення попередньої оцінки ризику;

– розробка загального плану (загальної стратегії) аудиту перевірки клієнта;

– складання планів перевірки за конкретними об’єктами;

– складання програм (розширених планів) аудиту за окремими об’єктами;

– розробка відповідних процедур тестування;

– розробка незалежних аудиторських процедур.

ІІ. Дослідна (основна, методична) стадія

Відповідні *процедури аудиту* на цій стадії:

1) проведення загального тестування персоналу на відповідність;

2) завершальна оцінка внутрішнього контролю;

3) корегування планів аудиту;

4) внесення корегувань до програм перевірки з урахуванням тестів на відповідність;

5) проведення незалежних тестів господарських операцій;

6) проведення аналітичних процедур;

7) проведення процедур за рахунками бухгалтерського обліку;

8) визначення післябалансових перевірочних процедур;

9) оцінка та узагальнення одержаних результатів;

10) одержання інформації з інших джерел.

ІІІ. Завершальна (результативна) стадія

На цій стадії необхідно:

1) згрупувати виявлені недоліки;

2) скласти накопичувальні відомості порушень, аналітичні таблиці, розрахунки, графіки;

3) узагальнити та відобразити результати перевірки в *листі інформування найвищого управлінського персоналу* та *Звіті незалежного аудитора* (*аудиторському висновку*);

4) обговорити результати аудиту з найвищим управлінським персоналом клієнта;

5) розробити проект профілактичних та попереджувальних дій;

6) ці дії виконуються тільки з боку клієнта – прийняти рішення за результатами аудиту та здійснити контроль за їхнім виконанням.

5.2. Необхідність планування аудиторської діяльності та критерії вибору клієнта

Одним із *найважливіших завдань на всіх стадіях* будь-якої діяльності (в тому числі й аудиту) є **планування**. Під час планування проведення аудиту необхідно дотримуватися МСА 300 «Планування аудиту фінансової звітності». Планування аудиту включає визначення загальної стратегії аудиту для визначення завдання та розробки плану аудиту.

Метою планування аудиту є концентрація уваги аудитора на найважливіших напрямах аудиту, виявлення проблем, які необхідно перевірити більш детально.

На планування в аудиті відводиться від 20 до 30 % загального бюджету часу, цей процес є достатньо трудомістким (він включає розробку стратегії, плану), проведення розрахунків суттєвості, ризиків, вибірки, тестів, складання програм перевірки тощо). Аудитор зобов'язаний чітко прогнозувати, контролювати і обліковувати процеси своєї діяльності для того, *щоб на кожній стадії роботи використовувати найбільш ефективні процедури для забезпечення необхідними та достатніми доказами для обґрунтування та вироблення власної думки щодо достовірності зібраної інформації*

Планування аудиту передбачає визначення його стратегії і тактики, складання загального плану аудиторської перевірки та планів за об'єктами, будову аудиторських програм та з'ясування аудиторських процедур і доказів, оцінювання об'єктів аудиторського контролю.

Для планування своєї діяльності аудитори України повинні користуватися положеннями *МСА 300 «Планування аудиту фінансової звітності»*. *Метою* цього стандарту є встановлення положень і надання рекомендацій щодо розробки стратегії аудиту

під час виконання завдань та планування дій аудитора при проведенні аудиту фінансової звітності.

Аудитор розробляє загальну стратегію виконання завдання аудиту (п. 8 МСА 300). Під час встановлення загальної стратегії аудиту аудитор повинен ідентифікувати характеристики завдання, що визначатимуть їхній обсяг; встановити цілі завдання для визначення часу на проведення аудиту та необхідну документацію для підтвердження інформації; визначити чинники, які на думку аудитора є важливими, щоб на них спрямувати увагу групи аудиторів; уточнення характеру, часу, обсягів ресурсів, необхідних для виконання завдання.

Після обраної стратегії аудиту аудитор починає розробляти детальний план (п. 9 МСА 300), який визначає характер, час та обсяг запланованих процедур оцінювання ризиків, подальших процедур на рівні твердження, визначеного МСА 330 «Дії аудитора у відповідь на оцінені ризики» та інших процедур, які необхідно виконати для зменшення аудиторських ризиків до прийнятого низького рівня.

Характер та обсяг заходів із планування залежать від розміру і складності суб'єкта господарювання, попереднього досвіду роботи з таким суб'єктом господарювання провідних членів аудиторської групи із завдання та змін в умовах, що відбуваються під час виконання завдання з аудиту.

Метою аудитора є планування аудиту так, щоб його можна було виконати ефективно.

Планування є не окремою стадією аудиту, а швидше безперервним і повторюваним процесом, який часто розпочинається невдовзі після (або у зв'язку із) завершення попереднього аудиту та продовжується до завершення поточного завдання з аудиту. При цьому планування включає розгляд часу виконання певних дій та аудиторських процедур, які потрібно завершити до виконання подальших аудиторських процедур.

Аудитор розробляє загальну стратегію виконання завдання аудиту, потім детальний план, який складається для зменшення аудиторських ризиків до прийнятого низького рівня.

Обсяг планування може змінюватися залежно від суб'єкта підприємницької діяльності, первинності чи повторності аудиторської перевірки, набутого досвіду аудиторської роботи з клієнтом і знання особливостей його діяльності (так, за умови співпраці з постійним клієнтом деякі процедури можна й не планувати).

Аудиторська фірма повинна приділяти велику увагу щодо вибору клієнта. У зв'язку із цим аудиторові необхідно здійснити ряд таких дій:

– оцінити позицію клієнта на ринку та стан галузі, до якої належить суб'єкт господарської діяльності;

– оцінити мету звернення клієнта та можливість виконання завдань аудиту;

– зібрати зовнішню інформацію про діяльність клієнта, його платоспроможність, вищий управлінський персонал, власників тощо;

– оцінити причини зміни аудиторської фірми (якщо таке існує);

– здійснити попередню оцінку величини аудиторського ризику;

– здійснити попереднє ознайомлення з бізнесом клієнта, його фінансовою звітністю, платоспроможністю, станом внутрішнього контролю;

– оцінити можливості виконання роботи з проведення аудиту чи надання аудиторських послуг.

Клієнтів аудиторських фірм можна класифікувати за такими ознаками:

за *організаційно-правовими формами*:

– підприємства;

– установи;

– організації;

– об'єднання;

– фонди;

– громадяни;

за *тривалістю відносин* між аудитором і клієнтом:

– випадкові або разові;

– постійні;

залежно від *досвіду і відносин:*

– нові;

– постійні.

Із *постійними клієнтами* підготовча стадія за витратами часу є майже мінімальною. Як правило, тут все зводиться (шляхом листування) тільки до з'ясування мети аудиту чи аудиторських послуг, терміну виконання, місця виконуваної роботи, форми звіту чи інших підсумкових документів за результатами виконання завдання та узгодження суми за виконану роботу. Договір на проведення аудиту чи надання послуг може бути продовжено з року в рік з урахуванням надання поточних консультацій. Крім того, аудиторська фірма не витрачає час на проведення попереднього ознайомлення з клієнтом, його бізнесом тощо. Разом з тим аудиторська фірма може планувати термін проведення аудиту та проводити перевірку за окремими періодами протягом року, що приводить до зменшення аудиторського ризику.

Під час роботи з *разовими (новими) клієнтами* час проведення аудиту значно збільшується за рахунок підготовчої стадії, вивчення загальних і установчих документів, аудиторських висновків попередніх аудиторів тощо. Аудиторський ризик при цьому значно збільшується у зв'язку зі зменшенням часу на проведення аудиту, разом з тим зростає трудомісткість роботи аудитора, якому необхідно перевірити значно більшу кількість операцій.

Клієнтом аудиту є суб'єкт господарювання, стосовно якого фірма виконує завдання з аудиторської перевірки, *клієнтом з надання впевненості* визначається суб'єкт господарювання, стосовно якого аудиторська фірма виконує завдання з надання впевненості.

При цьому як суб'єкт господарської діяльності може обрати аудиторську фірму, так і аудиторська фірма може погодитись чи відмовити у проведенні аудиту (наданні послуг).

5.3. Процедура замовлення аудиту (аудиторських послуг)

Для узгодження процесу аудиту використовується МСА 210 «Узгодження умов завдання з аудиту». Цей МСА регламентує відповідальність аудитора під час узгодження умов завдання з аудиту з управлінським персоналом і за потреби з тими, кого наділено найвищими повноваженнями. Мета аудитора – «прийняти або продовжити завдання з аудиту лише тоді, коли узгоджено основу виконання шляхом: а) обґрунтування наявності передумови для проведення аудиту та б) підтвердження того, що є взаєморозуміння між аудитором та управлінським персоналом і за потреби, тими, кого наділено найвищими повноваженнями, щодо умов завдання з аудиту» [56, 57, 58].

Для здійснення аудиту (аудиторської перевірки) аудиторська фірма (приватний підприємець-аудитор) повинна отримати від замовника (клієнта) письмове звернення у вигляді *листа-замовлення (листа-пропозиції)*. Остаточно визначеної форми цього документа не існує, тому він може бути як достатньо загальним, так і більш детальним.

Однак у *листі-замовленні* обов'язково мають бути відображені:

– мета аудиту (аудиторської перевірки);

– масштаб (період) перевірки;

– форма надання звіту за перевіркою;

– місце та терміни проведення аудиту;

– умови оплати за виконані роботи (надані послуги);

– участь замовника у перевірці та його відповідальність тощо.

Аудиторська фірма (ПП-аудитор) вивчає лист-замовлення, узгоджує умови завдання з аудиту з управлінським персоналом клієнта чи за потреби з тими, кого наділено найвищими повноваженнями, та у випадку згоди направляє клієнту **лист-угоду (лист-зобов'язання).**

Форма та зміст *листа-угоди* з аудиту можуть варіюватися для кожного суб'єкта господарювання. Відповідно до параграфа 11 МСА 210 узгоджені умови завдання з аудиту записуються у

листі-угоді з аудиту чи в іншій належній формі письмової угоди та містять:

а) мету та обсяг аудиту фінансової звітності;

б) відповідальність аудитора;

в) відповідальність управлінського персоналу;

г) ідентифікацію застосовної концептуальної основи фінансової звітності для складання фінансової звітності;

д) посилання на очікувану форму й зміст будь-яких звітів, що їх надасть аудитор, і констатацію того, що можуть існувати обставини, за яких звіт може відрізнятися від очікуваної форми та змісту.

Приклад листа-угоди наданий у додатку 1 до *МСА 210 «Узгодження умов завдань з аудиту»*.

Що ж може вплинути на рішення аудиторської фірми щодо прийняття чи відхилення клієнта? Звичайно, це є наслідком тривалості відносин між сторонами, і до нового клієнта необхідно бути більш пильним та уважним. Тому у випадку зміни клієнтом обслуговуючої аудиторської фірми, згідно з МСА та КЕПБ, наступним кроком є написання двох листів:

– *листа замовника до попереднього аудитора;*

– *листа теперішнього аудитора до попереднього*.

Виходячи з практики аудиторської діяльності, не завжди ці листи мають зворотний зв’язок. Результатом подібних етичних непорозумінь із попереднім аудитором може бути непідтвердження теперішнім аудитором вхідних залишків (сальдо) за балансом клієнта, що є підставою для не підтвердження ним і вихідного сальдо за рахунками, про що він обов’язково зазначає у своєму аудиторському висновку.

Після обміну інформацією, відповідно до всіх *означених листів* та *позитивного рішення* стосовно співпраці з клієнтом, замовник та виконавець відповідно до Господарського та Цивільного кодексів України укладають *Договір на проведення аудиту (надання аудиторських послуг*).

Цей договір повинен містити такі суттєві складові (у вигляді окремих розділів чи підрозділів у складі певного розділу):

– предмет договору;

– обов’язки сторін;

– порядок здачі та приймання робіт;
– строк виконання робіт;
– оплата робіт (послуг);
– права та відповідальність сторін;
– особливі умови;
– реквізити сторін тощо.

Строк виконання робіт може регламентуватися *Календарним планом виконання робіт (надання послуг)*, а розмір та порядок виплати винагороди за роботу – *Протоколом узгодження договірної ціни* та іншими документами.

З досвіду діяльності вітчизняних та іноземних аудиторських фірм (аудиторів) можливо виділити такі **види договорів**:

– на аудит (проведення аудиту);
– на експрес-перевірку;
– на надання консультаційних послуг;
– на бухгалтерське обслуговування;
– на одноразову консультацію;
– на абонентське обслуговування тощо.

5.4. Види планів аудиторської фірми, їхнє значення та використання

У практичній діяльності аудиторські фірми використовують *3 види планів.*

Першим з них є Загальний план проведення аудиту аудиторської фірми, який, як правило, складається на наступний рік та підлягає доповненню й коригуванню впродовж періоду дії.

№ з/п	Назва клієнта	Термін проведення	Примітки
1.	ТОВ «назва»	01.11–30.11.20__	За 20___

Підпис керівника аудиторської фірми, дата

Наступне планування кожної перевірки проводиться на організаційній стадії з урахуванням загального плану проведення аудиторських перевірок аудиторською фірмою, очікуваних обсягів

і об’єктів, термінів виконання перевірки, складених графіків і планів за кожним об’єктом аудиту та виданих завдань кожному із аудиторів.

Тому *другим* видом плану є Загальний план аудиту щодо певного конкретного підприємства. Він складається окремо на кожного клієнта, враховуючи термін проведення перевірки із Загального плану аудиторської фірми. Види робіт визначаються за Договором на аудит (аудиторські послуги).

Аудит може проводитися як за певним окремим об’єктом (об’єктами) чи групою об’єктів, так і в цілому по господарсько-фінансовій діяльності підприємства.

Кожен аудитор, спеціаліст чи асистент аудитора на основі виданого завдання на проведення аудиту за окремими об’єктами чи групами об’єктів, враховуючи графіки проведення аудиту, складає план проведення аудиту за конкретним об’єктом, у якому визначає: завдання, виконавців і термін (період) проведення перевірки.

Назва аудиторської фірми Назва клієнта

План
проведення аудиту
«*назва*»
За період 01.01.20___–31.12.20___ або за 20__ рік
У термін з 01.11.20___ по 30.11.20___

№ з/п	Заплановані види робіт (об’єкти аудиту)	Період проведення перевірки (згідно із загальним планом аудиторської фірми та договором на проведення аудиту)	Виконавці	Примітки
1.	Загальні та установчі документи і власний капітал	з 01.11 по 03.11.___ або 3 дні		
2.				

Підписи сторін, печатки, дата

Об’єктами аудиту (вони визначаються згідно з Договором на аудит (аудиторську перевірку) і заносяться у другу колонку таблиці) можуть бути:

– загальні та установчі документи (статут, ліцензія, патент тощо);

– формування і зміни статутного (пайового) капіталу;

– наявність і використання кредитних ресурсів;

– необоротні активи (основні засоби, нематеріальні активи, інвестиції);

– запаси (виробничі запаси, готова продукція, товари);

– кошти (каса, рахунки в банках, векселі тощо);

– власний капітал (статутний, пайовий, додатковий, резервний, неоплачений);

– довгострокові та поточні зобов'язання;

– витрати, доходи і фінансові результати;

– фінансова звітність.

Цей план складається на основі загального плану та виданого завдання і узгоджується з керівником аудиторської фірми чи старшим аудитором (керівником групи у ході проведення аудиту), підписується керівником і аудитором.

План проведення аудиту за конкретним об'єктом є *третім* видом плану, який складають аудиторські фірми. Кількість планів цього виду залежить від кількості об'єктів перевірки (запланованих видів робіт) щодо кожного клієнта.

Наприклад, об'єктом аудиту є *загальні та установчі документи і власний капітал.*

Назва аудиторської фірми Назва клієнта

План
проведення аудиту
загальних та установчих документів і власного капіталу
_____ (ТОВ) _____ *«назва»*
За період 01.01.20__–31.12.20__ або за 20__ рік
У термін з 01.11.20__ по 03.11.20__

№ з/п	Завдання аудиту	Період проведення (згідно з планом на конкретному підприємстві)	Виконавці	Примітки
1.	Ознайомлення із загальними та установчими документами			
2.	Вивчення (аналіз) наказу про облікову політику щодо власного капіталу			

3.	Вивчення (перевірка) документів, що підтверджують внески до статутного капіталу та відповідність статутного капіталу даним Балансу і установчим документам			
4.	Порівняння даних звітності щодо обліку власного капіталу між собою та інформації синтетичного й аналітичного обліку за означеними об’єктами			
5.	Перевірка операцій щодо руху за рахунками 40, 41, 46, 45, 421, 67			
6.	Перевірка і підтвердження даних за рахунком 42 (крім 421)			
7.	Перевірка правильності розрахунків щодо формування і використання рахунків 43 і 41			
8.	Перевірка правильності визначення фінансового результату (прибутку або збитку) та використання прибутку (особливо – суми виплачених дивідендів за привілейованими акціями – 442)			
9.	Узагальнення матеріалів аудиту			

Підписи сторін:

Від аудиторської фірми — Від клієнта

Печатка, дата, печатка — Дата

Щодо методики складання цього плану, необхідно зауважити, що він формується за методом дедукції – *від загального до часткового*, тобто від звітності за визначеним об’єктом перевірки до первинних документів, де цей об’єкт також відображається.

Аудиторові необхідно прослідкувати весь шлях обліку за об’єктом, але він проходить його навпаки щодо облікового циклу підприємства – зі звітності до первинного документа (рис. 5.1).

Тільки побудувавши схему проведення аудиту за наступною послідовністю у аудитора є можливість підтвердити достовірність показників фінансової звітності і підтвердити їхню достовірність даними бухгалтерського обліку.

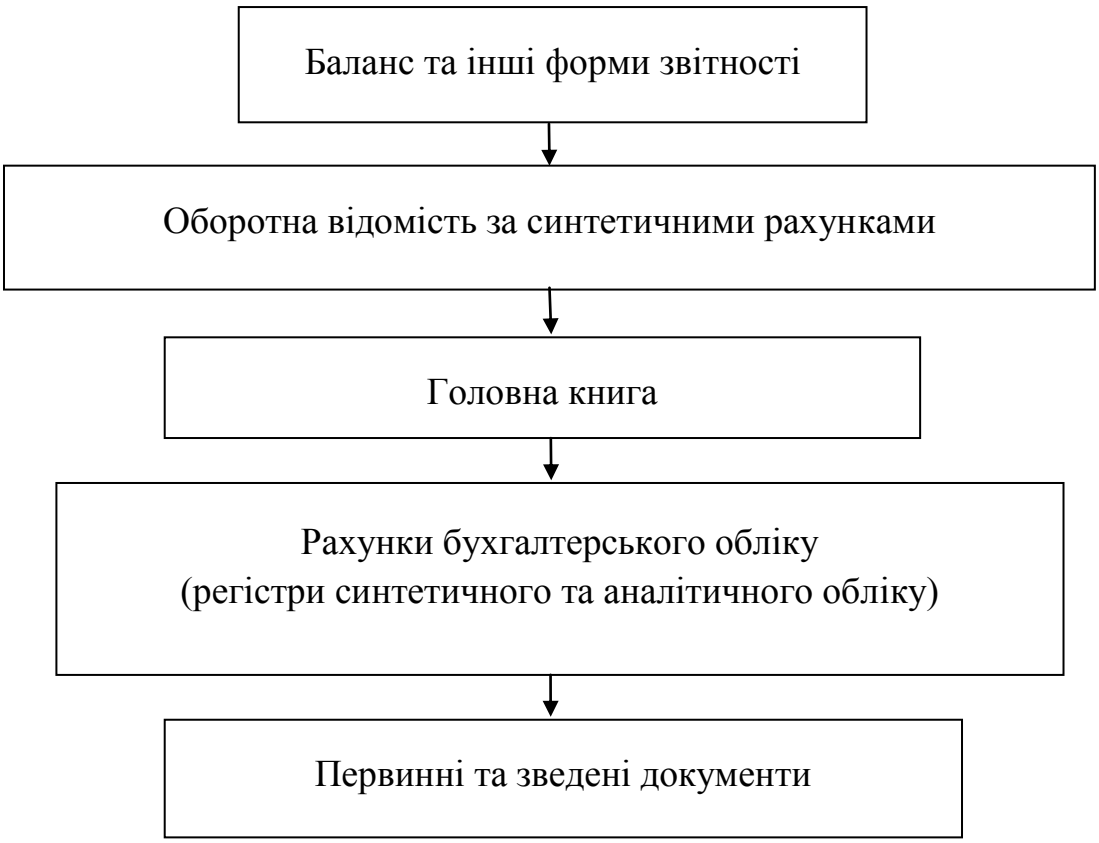


Рис. 5.1. Схема аудиту, обрана до облікового циклу підприємства

5.5. Методика розробки програми проведення аудиту

Стандарти аудиту МФБ не надають поняття програми аудиту, у цьому контексті стандарти аудиту застосовують поняття розширеного плану.

Згідно з п. Д12 МСА 300 цей план аудиту є більш детальним, ніж загальна стратегія аудиту (план аудиту за конкретним об'єктом), оскільки він включає характер, час та обсяг аудиторських процедур, які будуть виконувати члени аудиторської групи із завдання. Планування таких аудиторських процедур відбувається протягом усього періоду аудиту, оскільки план цього завдання з аудиту постійно уточнюється.

Однак відповідно до практики аудиторської діяльності в Україні національні аудитори використовують робочий документ аудитора, який має назву «програма аудиту», що за своєю сутністю є розширеним планом.

На основі плану проведення аудиту за окремими об’єктами (тобто *за планом третього виду*) аудитор розробляє програму проведення аудиту за конкретними об’єктами. Ця програма повинна включати не тільки завдання перевірки (вказані у відповідному плані), а й конкретні процедури аудитора (інакше – всі дії аудитора до кожного завдання плану) в процесі проведення перевірки, джерела одержання аудиторських доказів (конкретні регістри, первинні документи, звітність, внутрішні стандарти, загальні документи, докази від третіх осіб тощо).

Програма аудиту, крім загального визначення, *є набором інструкцій для асистентів*, залучених до аудиторської перевірки, а також *засобом контролю і документування* належного виконання роботи.

Програму оформлюють у вигляді таблиці на кожен об’єкт аудиту окремо *на підставі складеного плану аудиту за об’єктом*.

Єдиної програми аудиту не існує – кожна аудиторська фірма або аудитор розробляють її самостійно для кожного об’єкта аудиту з урахуванням виду діяльності підприємства, завдань аудиту, кваліфікації аудитора, специфіки проведення, організації і методики обліку та інших факторів. У процесі аудиту до неї можуть *вносити зміни.* Але складена програма повинна бути зрозумілою та доступною для всіх – від асистента до керівника.

Необхідно зауважити, що поняття та види аудиторських процедур і доказів будуть розглядатися в наступній темі, а тут вони будуть використовуватися без детальних пояснень.

Розглянемо далі приклад програми аудиту *загальних та установчих документів і власного капіталу* – на підставі складеного у попередньому пункті плану *(Необхідно зауважити, що у прикладі детально розкрито тільки завдання 1–5, інші завдання – з 6-го по 9-те – студенти повинні описати самостійно. Крім того, програмою передбачено вільні пункти процедур після кожного завдання, які аудитор може доповнити безпосередньо у процесі аудиту).*

Назва аудиторської фірми Назва клієнта

Програма

проведення аудиту загальних та установчих документів і власного капіталу

_____(ТОВ) _____ *«назва»*

За період 01.01.20__ – 31.12.20__ або за 20__ рік

В термін з 01.11.20__ по 03.11.20__

№ з/п	**Завдання та процедури аудиту**	**Аудиторські докази (від звітності до первинного документа)**	Термін виконання	Виконавці	Примітки
1.	Ознайомлення із загальними та установчими документами				
1.1.	Ознайомлення із установчим договором, статутом (що за підприємство, види діяльності, коли зареєстровано, хто засновники, їхня частка)	Установчий договір; Статут			
1.2.	Ознайомлення із свідоцтвом про державну реєстрацію (зміни, доповнення, перереєстрація)	Свідоцтво про державну реєстрацію			
1.3.	Ознайомлення з документами щодо реєстрації суб’єкта господарювання в різних інстанціях (статистика дає КВЕДи, перевірити, чи збігається)	Свідоцтва з Держкомстату; Пенсійного фонду; інших фондів			
1.4.	Ознайомлення з дозволами і ліцензіями на право займатися певною діяльністю (термін, дата закінчення)	Дозволи; ліцензії; сертифікати			
1.5.	Ознайомлення з протоколами загальних зборів і засідань певних рад	Протоколи			
2.	Вивчення (аналіз) Наказу про облікову політику стосовно власного капіталу				
2.1.	Вивчення Наказу про облікову політику та його аналіз з точки зору правильності оформлення (дві сторінки без додатків – це не наказ)	Наказ про облікову політику			
2.2.	Перевірка методологічної і методичної частини щодо обліку власного капіталу (які види капіталу формує підприємство)	Наказ про облікову політику			

2.3.	Перевірка робочого плану рахунків на предмет застосування рахунків власного капіталу та їхнього обліку на підприємстві	Робочий план рахунків			
2.4.	Перевірка і ознайомлення з посадовими обов'язками бухгалтера, який займається обліком за рахунками власного капіталу	Посадова інструкція			
2.5.	Перевірка графіка документообігу щодо власного капіталу	Графік документообігу			
3.	Вивчення (перевірка) документів, що підтверджують внески до статутного капіталу та відповідність статутного капіталу даним Балансу і установчим документам				
3.1.	Порівняння даних Статуту з даними Балансу за статтею «Статутний капітал»	Статут; Баланс,			
3.2.	Перевірка документів по банку та касі щодо внесків до статутного капіталу	Квитанція до прибуткового касового ордеру; виписка банку			
3.3.	Перевірка наявності первинних документів та правильності їх оформлення щодо внесків основних засобів та інших активів під час формування статутного капіталу	Наказ про прийняття об'єкта; Акт оцінки внеску; Акт приймання-передачі основних засобів;			
3.4.	Вивчення конкретних внесків власників, безпосередньо власників і видів внесеного ними майна	Статут; Баланс; первинні документи щодо оприбуткування			
3.4.	Визначення терміну погашення заборгованості за внесками до статутного капіталу і виконання цих термінів	Статут; Баланс; первинні документи щодо оприбуткування			
4.	Порівняння даних звітності щодо обліку власного капіталу між собою та інформації синтетичного й аналітичного обліку за означеними об'єктами				
4.1.	Порівняння розділу 1 Пасиву Балансу із Звітом про власний капітал на початок і кінець року (чи є відповідність певних сум)	Баланс Звіт про власний капітал у розрізі стовпчиків			

4.2.	Встановлення, чи були зміни у законодавстві або в обліковій політиці щодо складових власного капіталу	Наказ про облікову політику; Баланс Звіт про власний капітал у розрізі стовпчиків			
4.3.	Порівняння даних Балансу з Оборотною відомістю за синтетичними рахунками щодо рахунків власного капіталу	Баланс Оборотна відомість за синтетичними рахунками			
4.4.	Порівняння даних Оборотної відомості за синтетичними рахунками з даними Головної книги щодо рахунків власного капіталу	Оборотна відомість за синтетичними рахунками; Головна книга; рахунки власного капіталу: 40, 41, 42, 43, 44, 45, 46			
4.5.	Ознайомлення з усіма операціями щодо змін складових власного капіталу протягом року і фіксація їх у робочих документах	Баланс; Звіт про власний капітал; первинні документи			
5.	Перевірка операцій щодо руху за рахунками 40, 46, 45, 421, 671	Регістри синтетичного і аналітичного обліку за рахунками власного капіталу: Журнал 7, Відомість 5-м; первинні документи щодо збільшення та зменшення різних видів капіталу			
5.1.	Перевірка відповідності даних Головної книги даним синтетичного та аналітичного обліку за рахунком 40 за кожною особою (власником, засновником, акціонером)	Головна книга, Регістри синтетичного і аналітичного обліку: Журнал 7, Відомість 5-м; первинні документи			
5.2.	Аналіз змін, які відбулися за звітний період за рахунками 40 та 46, і ув’язка між цими рахунками, порівняння інформації із протоколами загальних зборів	Регістри синтетичного, аналітичного обліку: Журнал 7, Відомість 5-м; первинні документи, протоколи загальних зборів			

5.3.	Перевірка формування (визначення) цін, рішень про викуп чи реалізацію акцій власної емісії та відображення в обліку руху акцій за рахунком 45	Протоколи; регістри синтетичного і аналітичного обліку: Журнал 7, Відомість 5-м; первинні документи			
5.4.	Перевірка відображення операцій за рахунками 67 та 40 щодо виходу засновників і повернення їм їхніх часток	Протоколи загальних зборів; регістри синтетичного і аналітичного обліку: Журнал 7, Відомість 5-м; первинні документи			
5.5.	Перевірка правильності визначення доходу при видачі часток засновникам продукцією, товарами чи основними засобами, що не належать фізичній особі	Протоколи; регістри синтетичного і аналітичного обліку: Журнал 7, Відомість 5-м; первинні документи			
5.6.	Перевірка визначення правильності нарахування податку на додану вартість, відображення в обліку собівартості реалізації товарів, готової продукції тощо при видачі часток (рахунки 67, 70, 641)	Регістри синтетичного і аналітичного обліку: Журнал 7, Відомість 5-м; первинні документи			
6.	Перевірка і підтвердження даних за рахунком 42 (крім 421)				
7.	Перевірка правильності розрахунків щодо формування і використання рахунку 43 і 41				
8.	Перевірка правильності визначення фінансового результату (прибутку або збитку) та використання прибутку (особливо – сума виплачених дивідендів за привілейованими акціями – 442)				
9.	Узагальнення матеріалів аудиту				

Підписи сторін:

Від аудиторської фірми — Від клієнта

Печатка, дата — Печатка, дата

Питання та завдання для самоперевірки

Теоретичні питання

1. Процес аудиту та його стадії.

2. Необхідність планування аудиторської діяльності та критерії вибору клієнтів.

3. Процедура замовлення аудиту (аудиторських послуг).

4. Види планів аудиторської фірми, їхнє значення та використання.

5. Методика розробки програми (розширеного плану) проведення аудиту.

Тестові завдання

1. Вимоги до форми і змісту договору визначені:

а) Законом України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність»;

б) Господарським та Цивільним кодексами України;

в) законодавчо не визначені;

г) визначаються аудиторською фірмою.

2. Відповідно до Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» підставою для здійснення аудиту є:

а) лист-запит замовника;

б) лист-зобов’язання аудитора;

в) договір на проведення аудиту;

г) немає правильної відповіді.

3. Документ, що містить погоджені умови на проведення аудиторської перевірки, – це:

а) лист-пропозиція;

б) лист-зобов’язання;

в) лист-пояснення;

г) лист-домовленість.

4. Лист-зобов'язання з аудиту надсилають клієнтові:

а) до початку проведення аудиторської перевірки;

б) у процесі проведення аудиторської перевірки;

в) після укладання договору на проведення аудиторської перевірки;

г) перед укладанням договору на проведення аудиторської перевірки.

5. Лист-зобов'язання – це:

а) документ, адресований клієнтові, який містить докладні відомості про проведення аудиту, відхилення від встановленого порядку ведення бухгалтерського обліку та суттєві помилки підготовки фінансової звітності;

б) документ, що надсилається аудитором передбачуваному клієнтові і підтверджує, що аудитор приймає призначення, погоджується з цілями і обсягом аудиторської перевірки, обсягом відповідальності перед клієнтом і формою звітів;

в) офіційний документ, призначений для користувачів фінансової звітності клієнта, який підготовлено відповідно до міжнародних стандартів аудиту та містить аудиторську думку про фінансову звітність клієнта;

г) основний документ, який засвідчує факт досягнення домовленості між замовником та виконавцем про проведення аудиторської перевірки; він стверджує, що сторони дійшли згоди з усіх моментів, що стосуються перевірки.

6. Які розділи містить договір на проведення аудиту:

а) об'єкт перевірки, терміни та виконавці, відповідальність сторін;

б) обсяг аудиторських послуг, термін перевірки, розмір і умови оплати;

в) предмет і термін перевірки, обсяг аудиторських послуг, розмір і умови оплати, відповідальність сторін, реквізити сторін;

г) правильна відповідь відсутня.

7. Планування аудиту – це:

а) складання плану та програми аудиту;

б) розроблення загальної стратегії аудиту та плану для зменшення аудиторського ризику до прийнятно низького рівня;

в) розроблення загальної стратегії аудиту для збільшення загального ризику до прийнятного рівня;

г) усі відповіді правильні.

8. Програму аудиту складають для:

а) деталізації плану аудиторської перевірки;

б) розподілу завдань між виконавцями аудиту;

в) узгодження умов проведення аудиторської перевірки;

г) звіту перед замовником про аудиторську роботу.

9. Обрати правильну логічну послідовність складання аудиторських документів:

а) лист-зобов'язання, лист-пропозиція, план аудиту, програма аудиту, оцінювання аудиторського ризику, аудиторський висновок;

б) лист-пропозиція, лист-зобов'язання, оцінювання аудиторського ризику, план аудиту, програма аудиту, аудиторський висновок;

в) лист-пропозиція, лист-зобов'язання, оцінювання аудиторського ризику, програма аудиту, план аудиту, аудиторський висновок;

г) програма аудиту, план аудиту, лист-пропозиція, лист-зобов'язання, аудиторський висновок.

10. Аудиторські послуги – це:

а) аудит фінансової звітності, що надається відповідно до міжнародних стандартів аудиту;

б) аудит, огляд фінансової звітності, консолідованої фінансової звітності, виконання завдань з надання іншої впевненості та інші професійні послуги, що надаються відповідно до міжнародних стандартів аудиту;

в) огляд фінансової звітності, виконання завдань з надання іншої впевненості та інші професійні послуги, що надаються відповідно до законодавства;

г) немає правильної відповіді.

Практичні завдання

Мета практичного заняття – оволодіння методикою планування аудиторської діяльності, складання Договору на проведення аудиту, додатків до нього та інших документів, плану проведення аудиторської перевірки конкретного клієнта.

Завдання 1

За умов завдання скласти:

– лист-замовлення (лист-пропозицію);

– лист-зобов'язання (лист-угоду) ;

– договір на проведення аудиту та надання аудиторських послуг;

– протокол узгодження договірної ціни.

Умова завдання

ПАТ «Мрія» необхідно здійснити обов'язковий аудит фінансової звітності за 2017 рік. У межах цієї перевірки можливо:

– проведення аудиту як звітності в цілому, так і за певними об'єктами обліку;

– перевірки фінансового стану підприємства;

– надання рекомендацій з усунення недоліків ведення обліку, складання фінансової звітності та поліпшення фінансового стану підприємства.

ПАТ «Мрія» 15.12.20__ направило **лист-замовлення** своїй постійній аудиторській фірмі ТОВ АФ «Професіонал» щодо можливості проведення у березні-квітні 20__ року аудиторської перевірки. 25.12.20__ ТОВ АФ «Професіонал» відповіло позитивно та направило на адресу АТ «Мрія» **лист-угоду**.

25.12.20__ між ПАТ «Мрія», генеральний директор Тополя Петро Петрович, і ТОВ АФ «Професіонал», директор Мироненко

Мирон Миколайович, було підписано **Договір** з надання аудиторських послуг № 17, **Протокол узгодження договірної ціни** та **Календарний план виконання робіт (надання послуг)**.

Термін виконання робіт за Договором № 17 з 01.04.20__ по 30.04.20__.

Для роботи аудиторам буде надано окрему кімнату.

Клієнт зобов'язується видавати за першою вимогою аудитора всі накази, розпорядження, первинні й зведені документи, регістри синтетичного й аналітичного обліку та звітність, необхідні для перевірки.

Після проведення перевірки клієнт передбачає одержати:

– аудиторський висновок (звіт незалежного аудитора) за 20__ рік;

– рекомендації з усунення недоліків та поліпшення фінансового стану підприємства.

Оплату за послуги передбачено проводити виходячи з 250 грн за годину роботи одного сертифікованого аудитора та 120 грн – несертифікованого (суми подано з ПДВ – 20 %).

Аванс становить 70 % передбаченої суми згідно з Договором і підлягає перерахуванню на поточний рахунок АФ «Професіонал» перед початком проведення аудиту до 30.03.20__.

У випадку недодержання термінів виконання робіт або інших обставин порушник сплачує, за домовленістю сторін, штраф у розмірі 25 % від суми договору одноразово або 5 % від суми договору за кожен день затримки.

Реквізити сторін:

ПАТ «Мрія», ЄДРПОУ 57576565, 34000, м. Харків, вул. Шевченка, 112/37, т/ф. (8057)7654321, п/р 0012147895 в АКБ «ПриватБанк», Центральне відділення м. Харків, МФО 341009.

ТОВ АФ «Професіонал», ЄДРПОУ 53532828, 36000, м. Харків, вул. Шевченка, 112/37, офіс 19-20, т/ф (80532) 611634, п/р 64780012324170 в АКБ, «ПриватБанк», м. Харків, МФО 301796.

Питання та завдання для самостійної роботи студентів

1. Місце планування в організаційних етапах аудиту.

2. Конспект МСА 200 «Загальні цілі незалежного аудитора та проведення аудиту відповідно до Міжнародних стандартів аудиту».

3. Конспект МСА 210 «Узгодження умов завдань з аудиту».

4. Конспект МСА 300 «Планування аудиту фінансової звітності».

5. Різні підходи щодо визначення стадій (етапів) аудиту та їхні складові.

Теми рефератів

1. Необхідність планування аудиторської діяльності.

2. Стадії та напрями аудиторської перевірки.

3. Структура договору на проведення аудиту та додатків до нього.

4. Загальна схема проведення аудиту.

Термінологічний словник

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

Визначені користувачі (з МСА) – особа (особи) або їх організації чи група, які за очікуванням практикуючого фахівця використовують його звіт з надання впевненості.

Завдання з надання впевненості (з МСА) – завдання, в якому метою практикуючого фахівця є отримання достатніх і прийнятних доказів для того, щоб надати висновок, призначений підвищити ступінь довіри визначених користувачів, інших ніж відповідальна сторона щодо інформації предмета перевірки.

Загальна стратегія аудиту (з МСА) – стратегія, яка встановлює обсяг, час і напрям аудиту та є основою для розробки детального плану проведення аудиту.

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

Лист-угода (з МСА) – письмові умови завдання у формі листа.

Пов'язана особа суб'єкта аудиторської діяльності – будь-який суб'єкт господарювання незалежно від організаційно-правової форми, пов'язаний із суб'єктом аудиторської діяльності спільною власністю, контролем та управлінням.

Ті, кого наділено найвищими повноваженнями (з МСА) – фізична особа чи організація, які відповідають за нагляд, за стратегію суб'єкта господарювання і зобов'язання, пов'язані із підзвітністю суб'єкта господарювання.

Управлінський персонал (з МСА) – фізична особа (особи), що наділена виконавчими повноваженнями за ведення операційної діяльності суб'єкта господарювання.

ТЕМА 6
АУДИТОРСЬКІ ДОКАЗИ ТА РОБОЧІ ДОКУМЕНТИ АУДИТОРА

6.1. Аудиторські докази, їхні види та вимоги до них

Під час перевірки аудиторові необхідно отримати достатні та відповідні аудиторські докази, щоб мати змогу сформулювати немодифіковану чи модифіковану думку аудитора.

Світовий досвід отримання аудиторських доказів узагальнено під час підготовки розділу *МСА 500-599*, який так і називається – *«Аудиторські докази»*. У редакції 20__–20__ р. він складається з 11-ти МСА, у тому числі:

– МСА 500. Аудиторські докази.

– МСА 501. Аудиторські докази – особливі положення щодо відібраних елементів.

– МСА 505. Зовнішні підтвердження.

– МСА 510. Перші завдання з аудиту – залишки на початок періоду.

– МСА 520. Аналітичні процедури.

– МСА 530. Аудиторська вибірка.

– МСА 540. Аудит облікових оцінок, у тому числі облікових оцінок за справедливою вартістю та пов’язані з ними розкриття інформації.

– МСА 550. Пов’язані сторони.

– МСА 560. Події після звітного періоду.

– МСА 570. Безперервність діяльності.

– МСА 580. Письмові запевнення.

Проаналізуємо тільки *МСА 500 «Аудиторські докази»*, оскільки він містить *основні напрями аудиторських доказів*, які більш широко розкриваються в усіх наступних МСА цього розділу. *Метою* МСА 500 є встановлення стандартних положень і надання рекомендацій щодо:

– того, з чого складаються аудиторські докази в аудиторській перевірці фінансових звітів;

– кількості та якості аудиторських доказів, які слід отримати щодо конкретного питання;

– кількості та якості аудиторських конкретних процедур, які використовують аудитори для отримання цих аудиторських доказів і оцінки, чи були отримані прийнятні аудиторські докази в достатньому обсязі.

При цьому не передбачається, що аудитори розглядатимуть усю інформацію, яка може існувати.

Аудиторські докази, які є накопичувальними за характером, охоплюють:

– аудиторські докази, отримані від аудиторських процедур, виконаних під час аудиту;

– аудиторські докази, отримані з інших джерел, таких як попередні аудиторські перевірки та процедури контролю якості на фірмі.

Прийнято класифікувати аудиторські докази за такими критеріями (рис. 6.1).

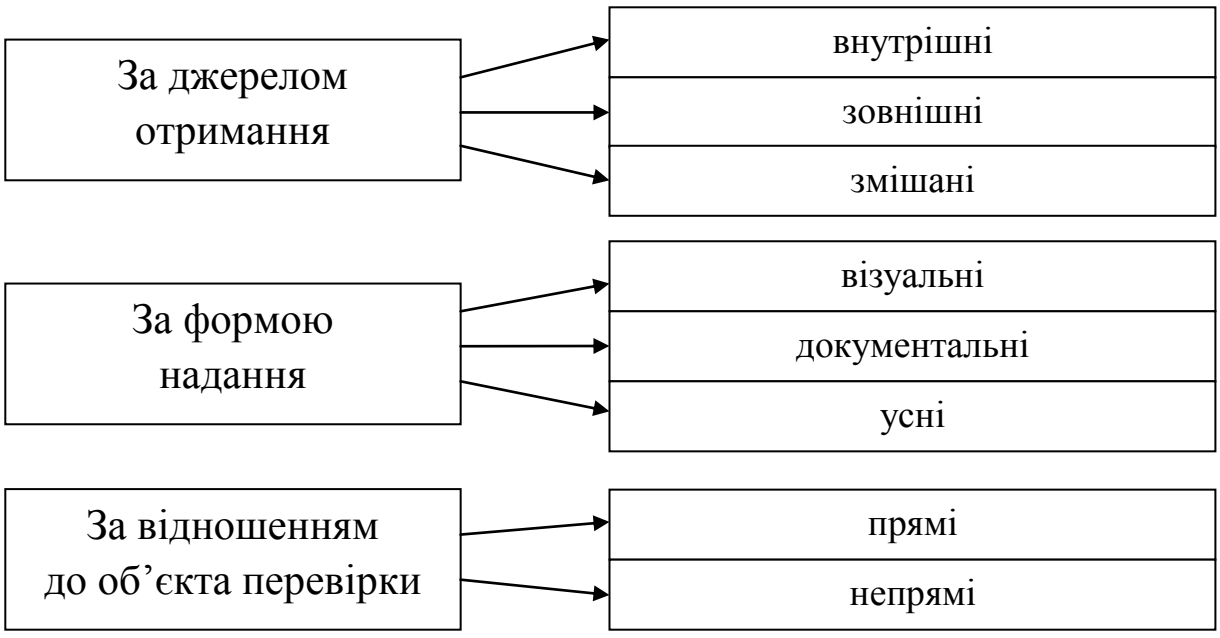


Рис. 6.1. Класифікація аудиторських доказів

Джерелами аудиторських доказів можуть бути:

– звітність – фінансова, податкова, статистична;

– Головна книга та Оборотна відомість за синтетичними рахунками;

– облікові регістри синтетичного й аналітичного обліку;

– первинні документи та звіти матеріально відповідальних осіб;

– матеріальні активи;

– бізнес-плани, кошториси, калькуляції, розпорядчі документи;

– матеріали ревізій і перевірок, проведених різними органами;

– матеріали внутрішнього контролю;

– показники, отримані аудитором під час проведення документального та фактичного контролю;

– письмові та усні заяви працівників підприємства і третіх осіб щодо змісту досліджуваних об'єктів.

Надійність аудиторських доказів залежить від:

– джерела їхнього отримання (внутрішнього чи зовнішнього);

– форми їхнього надання (візуальної, документальної чи усної).

Так, аудиторські докази, отримані від зовнішніх джерел (від третіх осіб), є більш надійними за докази, отримані із внутрішніх джерел. Аудиторські докази, зібрані безпосередньо аудитором, більш надійні, ніж докази, отримані від персоналу суб'єкта господарювання, що перевіряється. Аудиторські докази є більш надійними, якщо вони отримані від різних джерел, мають різний зміст, але не суперечать один одному. Аудиторські докази у формі документів та письмових заяв більш надійні, ніж заяви, надані в усній формі. *Слід чітко засвоїти, що випадково почуті відомості не можуть бути аудиторським доказом без підтвердження документами або фактами господарської діяльності!!!*

Аудиторські докази повинні відповідати *критеріям* **достатності** (кількості) та **прийнятності** (відповідності) (якості).

Достатність – це міра кількості аудиторських доказів. Необхідна кількість аудиторських доказів залежить від результатів оцінки аудитором ризиків суттєвого викривлення, а також від якості отриманих аудиторських доказів.

Прийнятність – це міра якості аудиторських доказів, тобто їхня доречність і надійність у підтриманні висновків, на яких ґрунтується думка аудитора. Надійність доказів перебуває під

впливом джерела їхнього отримання та характеру, а також залежність від індивідуальних обставин, у яких їх було отримано.

На *кількість* необхідних аудиторських доказів *впливає:*

– *ризик викривлення* (чим вищий ризик, тим більше аудиторських доказів може знадобитися);

– *якість* таких аудиторських доказів (чим вища якість, тим менше потрібно аудиторських доказів).

Це означає, що *достатність та відповідність аудиторських доказів є взаємозалежними*. Однак потрібно пам'ятати, що отримання більшої кількості аудиторських доказів не може компенсувати їхню низьку якість.

Крім означених двох критеріїв, аудиторські докази повинні відповідати і таким вимогам:

– необхідність;

– обґрунтованість;

– повнота;

– правильність тощо.

6.2. Прийоми та процедури отримання аудиторських доказів, їхні види

Аудиторські процедури є певними діями, які аудиторові необхідно обрати у відповідь на оцінені ризики на рівні фінансових звітів, а також розробити та виконати ці дії (тобто процедури) відповідно до оцінених ризиків на рівні тверджень.

Загальні дії, а також характер, час та обсяг наступних аудиторських процедур – це питання професійного судження аудитора.

Аудиторські процедури або їхні поєднання здійснюються залежно від ситуації, в якій аудитор їх застосовує. Вони поділяються на:

– процедури оцінки ризику;

– тести контролю;

– процедури по суті.

Процедури оцінки ризику аналізувати тут не будемо – вони були розглянуті в темі 4.

Тести контролю загалом поділяють на дві групи:

– незалежні тести;

– тести на відповідність.

Перед проведенням аудиту та в процесі перевірки необхідно використовувати тести на відповідність. Їхнє застосування дасть можливість виявити ті об'єкти аудиту чи окремі операції, на які необхідно виділити більше часу та за якими провести перевірку більш ретельно.

Разом з тим аудитор повинен проводити тести на відповідність, не повідомляючи про це особу, яка підлягає тестуванню. Запитання повинні бути поставлені таким чином, щоб особа змогла відповідати на них не замислюючись. Якщо особі, яка підлягає контролю, давати час на обмірковування відповіді або на її підготовку, то вона не завжди надасть ту відповідь, яка відображає реальний стан окремих операцій чи розрахунків. Тести на відповідність доцільно проводити у формі бесіди, окремо задаючи ті чи інші питання з обліку чи уточнення щодо використання чинного законодавства, змін до окремих законодавчо-нормативних актів. При цьому бесіду необхідно проводити не у формі запитань, а у формі окремих речень, які визначають думку особи, яка тестується.

Усі отримані результати аудитор повинен зафіксувати у робочих документах, попередньо відмітивши відповіді у заготовлених тестах.

Для здійснення *процедур по суті* аудитор використовує один чи кілька типів аудиторських процедур, наведених у п. 14-25 МСА 500 – усього їх вісім (їхня частина більш конкретно розкрита в інших МСА цього розділу). А саме:

– інспектування: перевірка записів або документів та перевірка матеріальних активів;

– спостереження;

– зовнішнє підтвердження;

– повторне обчислення;

– повторне виконання;

– запит;

– аналітичні процедури.

Більш детально процедури по суті будуть розглянуті під час вивчення методики проведення аудиту за окремими об'єктами.

За цим питанням знов повернемось до поняття аудиторської вибірки.

Згідно з визначенням для здійснення *аудиторської вибірки* необхідно, щоб перелік відібраних певним чином елементів сукупності, що перевіряється, дозволив здійснити висновок щодо всієї сукупності *(генеральної сукупності)*.

Аудиторська вибірка буває двох *типів*:

– статистична, яка використовує методи:

– поворотна вибірка;

– безповоротна вибірка;

– механічна вибірка;

– серійна вибірка;

– нестатистична (довільна), яка використовує методи:

– блочний відбір;

– хаотичний відбір;

– оціночний метод.

Можна спочатку зробити *стратифікацію* сукупності. Однак варто пам'ятати, що вибірка повинна бути *репрезентативною* (доречною та повною).

6.3. Аудиторська документація, її функції та класифікація

Аудит, здійснений аудиторською фірмою або приватним підприємцем-аудитором, повинен супроводжуватись обов'язковим документуванням, тобто відображенням отриманої інформації в робочій документації з аудиту. Крім того, всі ті дії, які здійснює аудитор у процесі аудиторської перевірки, в тому числі й для отримання аудиторських доказів, він має обов'язково вносити до своїх робочих документів.

Основним чинником, пов'язаним з вимогами, визначеннями та застосуванням робочої документації аудитора, на сьогодні є *МСА 230 «Аудиторська документація»*. МСА 230 розглядає конкретну відповідальність аудитора за складання ним документації,

яка дасть можливість висловити думку, зробити висновки і надати звіт про стан фінансової звітності.

Аудиторська документація, яка відповідає вимогам МСА 230 та конкретним вимогам інших доречних МСА, до документації відносить:

– докази наявності основи аудитора для висновку про досягнення загальних цілей аудитора відповідно до МСА 200;

– докази того, що аудит планується та виконується відповідно до МСА і застосованих законодавчих і нормативних вимог.

Аудиторська документація потрібна для багатьох цілей, включаючи такі:

– допомогти аудиторській групі із завданнями планування та виконання аудиту;

– здійснення нагляду за роботою аудиторів відповідно до МСА 220;

– допомогти аудиторській групі у складанні звітів про їх роботу;

– накопичити постійну інформацію за результатами проведеного аудиту для використання в наступних періодах та інформації у роботі наступних аудиторів;

– надати можливість проводити огляди та перевірки контролю якості відповідно до МСКЯ.

Метою МСА 230 є підготовка документації, яка надає достатній і відповідний запис основи для складання аудиторського звіту та докази того, що аудит планувався і виконувався відповідно до МСА, нормативних і законодавчих вимог.

Документуючи характер, час та обсяг виконаних аудиторських процедур, аудитор повинен записати:

– ідентифікаційні характеристики конкретних статей або питань, що перевіряють;

– хто виконував роботу (аудитор чи група) та дату завершення цієї роботи;

– хто виконував огляд виконаної роботи аудиторами, дату та обсяг такого огляду.

Своєчасна підготовка достатньої та прийнятної аудиторської документації допомагає підвищити якість аудиту і сприяє

ефективному огляду й оцінці отриманих аудиторських доказів і висновків, сформованих до того моменту, як звіт аудитора остаточно завершений.

Форма, зміст і обсяг аудиторської документації залежить від таких чинників, як:

– розмір та склад суб'єкта господарювання;

– характер аудиторських процедур, які слід виконувати;

– ідентифіковані ризики суттєвого викривлення;

– значущість отриманих аудиторських доказів;

– характер і обсяг ідентифікованих винятків;

– необхідність документувати висновок або основу для висновку, якщо їх важко визначити з документації про виконану роботу або отриманих аудиторських доказів;

– використані методологія й інструменти аудиту.

Аудиторська документація може бути записаною на папері чи електронних або інших носіях інформації. ***Аудиторська документація*** включає: програми аудиту, результати аналітичних процедур, письмові коментарі щодо конкретних проблем, резюме основних питань, листи-підтвердження та листи-запевнення, контрольні переліки, листування тощо.

Термін «*документація з аудиту*» є синонімом до «*робочих документів аудитора*».

Функціями робочих документів (РД) аудитора є:

– обґрунтування надання певного виду аудиторського висновку та свідчення відповідності аудиторських процедур, що здійснені під час перевірки, прийнятим стандартам;

– полегшення процесу управління, нагляду та контролю якості аудита;

– сприяння розробці методологічного підходу до процесу аудиту;

– допомога аудитору в його роботі.

Необхідність створення та використання РД полягає у захисті аудитора від обвинувачень у необґрунтованості його професійного судження (думки) або у невідповідності виконаних норм аудиторських процедур стандартам. Аудитор фіксує отримані у процесі аудиту свідоцтва, які мають доказову силу для підтвердження

обраного аудитором висновку. Крім того, РД відображають доказовість відповідності здійснених процедур вимогам МСА.

Класифікують аудиторські робочі документи за декількома критеріями (табл. 6.1).

Таблиця 6.1

Класифікація робочих документів аудитора

Критерій	Складові
За способом і джерелами отримання	– від підприємства-клієнта; – від третіх осіб; – складені аудитором
За характером інформації	– планового характеру; – правового характеру; – про структуру та організацію підприємства; – про економічні принципи діяльності підприємства; – про керівництво та персонал підприємства; – про систему внутрішнього контролю; – про систему бухгалтерського обліку; – оцінки аудиторського ризику; – з перевірки окремих статей та показників річного звіту; – кореспонденція аудитора; – звіт незалежного аудитора; – пропозицій та рекомендації
За призначенням	– оглядові; – інформаційні; – перевірочні; – підтверджуючі; – розрахункові; – порівняльні; – аналітичні
За ступенем стандартизації	– стандартизовані; – довільної форми
За формою подання	– графічні; – табличні; – текстові; – комбіновані
За технікою складання	– ручні; – на машинних носіях
За результатами аудиту	– поточні; – підсумкові
За терміном зберігання	– постійного зберігання; – термінового (поточного) зберігання

Із поданих у табл. 6.1 класифікацій більш детально проаналізуємо тільки дві останні.

За результатами аудиту

Вигляд поточної робочої документації може буди різним як на паперових, так і на електронних носіях: графік, план, програма, таблиця, тести, договір, опитувальні листи до управлінського персоналу, первинні та зведені бухгалтерські документи, регістри, звітність тощо.

Необхідно зауважити, що аудитор може використовувати тільки копії (ксерокопії) бухгалтерської та іншої документації клієнта, вилучати оригінали він не має права.

Підсумкова робоча документація складається з:

– розширеного звіту аудитора;

– у окремих випадках листа інформування найвищого управлінського персоналу;

– звіту незалежного аудитора;

– рекомендацій клієнту.

За термінами зберігання

Поточна (термінова) робоча документація повинна зберігатися не менше 3-х років з моменту закінчення аудиту, що обумовлено терміном позовної давності в Україні. Однак МСА визначають інший мінімальний термін зберігання документації – 5 років, тому для зведення непорозумінь до мінімуму бажано додержуватись саме останнього терміну.

Постійного зберігання – документи, що мають зберігатися упродовж періоду, який аудиторська фірма вважає необхідним. Це документи, які можуть стати в нагоді у майбутньому: копії аудиторських звітів та висновків, загальних, установчих документів та бухгалтерської звітності підприємств, що перевірялися. Цей термін може бути у межах від 5 до 25 років (чи інший строк).

6.4. Порядок використання та збереження аудиторської документації

Метою складання робочих документів (РД) аудитора є:

– підтвердження відповідності дій МСА;

– підтвердження відповідності процедур складеній програмі перевірки;

– контроль за виконанням усіх запланованих процедур;

– перелік (фіксація) отриманих даних (доказів);

– контроль за роботою виконавців (відповідальність персоналу);

– документальне підтвердження обґрунтованості висновку.

Зміст РД значною мірою є питанням *професійного судження аудитора*, оскільки немає ні можливості, ні необхідності документувати кожне спостереження чи обстеження.

Загалом РД – це *ноу-хау кожної аудиторської фірми*.

На *форму, зміст та обсяг* РД аудитора можуть впливати такі фактори:

– предмет аудиту (характер завдання);

– методології та інструменти, що використані у перевірці;

– стан внутрішнього контролю об'єктів перевірки;

– стан системи бухгалтерського обліку на об'єкті перевірки;

– характер та зміст аудиторських процедур;

– важливість та зміст отриманих аудиторських доказів;

– характер та обсяг ідентифікованих (визначених) виключень;

– ідентифіковані ризики суттєвих викривлень;

– форма аудиторського висновку або фінансового звіту.

Якщо під час перевірки виявлена велика кількість типових помилок, то РД буде багато. Під час визначення майбутнього змісту РД аудитору доцільно взяти за орієнтир те, що, як правило, з цією документацією будуть працювати багато осіб: інші аудитори, спеціалісти, керівник, або та особа, що не знає особливостей галузі чи специфіки діяльності. З цього випливає, що робоча документація має бути зрозумілою для всіх користувачів, а отже, її необхідно виконати так, щоб до аудитора, який цю документацію склав, виникало якомога менше запитань.

Однак потрібно зауважити, що аудитору в робочій документації доцільно використовувати той матеріал, який наданий клієнтом, але щодо якого немає сумнівів стосовно достовірності, тобто який можна однозначно застосовувати як аудиторський доказ.

З досвіду практики аудиторської діяльності можна констатувати, що документи, які входять до складу РД аудитора, повинні мати такі реквізити:

– найменування документа;

– ідентифікаційний номер документа;

– найменування суб'єкта господарювання, який перевіряється;

– період, за який проводиться аудит;

– дату виконання аудиторської процедури або складання документа;

– зміст документа;

– посилання на джерела інформації, яка включена до документа;

– особистий підпис особи, яка склала документ;

– дата перевірки документа;

– особистий підпис особи, яка перевірила документ.

Уся робоча документація за результатами аудиту в аудиторських фірмах збирається у *файли*. На кожного клієнта складається *досьє,* яке буває (залежно від категорії клієнта):

– поточне;

– постійне;

– спеціальне.

До *досьє на клієнта,* як правило, входить:

– договір на проведення аудиту з листами та доповненнями (оригінали);

– організаційний файл;

– робочі файли всіх членів групи (бригади);

– файли «Спостереження за проведенням інвентаризації»;

– письмова інформація аудитора керівництву підприємства;

– звітний файл;

– аудиторський звіт (розширений) і звіт незалежного аудитора;

– підписані акти виконаних робіт (за необхідності – за стадіями).

Після закінчення аудиторської перевірки робоча документація обов'язково передається на зберігання до архіву аудиторської фірми, де вона має зберігатися укомплектованою та зброшурованою у папки (файли), які заводяться для кожної аудиторської перевірки окремо. Систему розподілу робочої документації у папки (файли) аудиторська фірма встановлює самостійно.

Збереження робочої документації, оформлення та передачу її до архіву організовує керівник аудиторської фірми або особа, яка на це уповноважена. Видача РД з певної перевірки робітникам, які не брали участь у цій перевірці, як правило, не повинна допускатися.

Для дотримання принципу конфіденційності бажано, щоб усі файли, папки та досьє зберігалися у сейфах або шафах із замками, або в окремій кімнаті з обмеженим доступом.

Вилучення РД у аудиторської фірми може здійснюватися тільки органами, які на це уповноважені, та у випадках, передбачених законодавством.

У випадку втрати робочої документації керівник аудиторської фірми повинен провести службове розслідування, результати якого оформлюються відповідним актом.

Питання та завдання для самоперевірки

Теоретичні питання

1. Аудиторські докази, їхні види та вимоги до них.
2. Прийоми та процедури отримання аудиторських доказів, їхні види.
3. Аудиторська документація, її функції та класифікація.
4. Порядок використання та збереження аудиторської документації.

Тестові завдання

1. Аудиторські докази – це:

а) впевненість аудитора, що всі суттєві помилки та викривлення у фінансовій звітності клієнта знайдено і виправлено протягом перевірки;

б) записи, за допомогою яких аудитор фіксує проведені процедури перевірки, тести, іншу отриману під час перевірки інформацію;

в) інформація, одержана аудитором для формування думки аудитора щодо фінансової звітності клієнта.

2. До методів аудиту відносять:

а) спостереження, перевірку записів або документів, запит, повторне виконання;

б) інвентаризацію, лабораторний аналіз, експертну оцінку, усне опитування, аналітичні процедури;

в) суцільний, вибірковий, аналітичний, комбінований, із використанням комп'ютерної техніки;

г) жоден із запропонованих варіантів не є правильним.

3. Обсяг робочих документів аудитора визначається:

а) угодою між аудиторською фірмою і клієнтом;

б) МСА 230 «Аудиторська документація»;

в) професійним судженням самого аудитора;

г) положеннями АПУ.

4. Робоча документація аудитора – це:

а) аудиторський звіт;

б) аудиторський висновок;

в) записи під час проведення аудиторських процедур;

г) документація зі складання договору на проведення аудиту.

5. До цілей складання робочих документів не належить:

а) допомога у залученні клієнтів;

б) забезпечення юридичної обґрунтованості проведення аудиту;

в) контроль робочого часу аудитора;

г) обґрунтування вибору методики і прийомів проведення перевірки.

6. Основні вимоги, які висувають до робочої документації, не включають:

а) складання робочих документів після проведення аудиту;

б) відображення не всієї, а тільки частини стадій аудиту;

в) документи можуть бути складені спрощено;

г) немає правильної відповіді.

7. Аудиторський файл – це:

а) одна чи кілька папок або інших носіїв інформації у фізичній чи електронній формі, що містять запаси, які становлять аудиторську документацію для конкретного завдання;

б) аудиторський звіт;

в) записи під час проведення аудиторських процедур;

г) немає правильної відповіді.

8. Прийнятність (аудиторських доказів) – це:

а) міра якості аудиторських доказів, тобто їхня доречність та надійність для забезпечення підтвердження висновків, на яких ґрунтується думка аудитора;

б) записи, за допомогою яких аудитор фіксує проведені процедури перевірки, тести, іншу отриману під час перевірки інформацію;

в) документи можуть бути складені спрощено;

г) немає правильної відповіді.

9. Достатність (аудиторських доказів) – це:

а) міра кількості аудиторських доказів;

б) записи, за допомогою яких аудитор фіксує проведені процедури перевірки, тести, іншу отриману під час перевірки інформацію;

в) документи можуть бути складені спрощено;

г) немає правильної відповіді.

10. Інспектування – це:

а) записи, за допомогою яких аудитор фіксує проведенні процедури перевірки, тести, іншу отриману під час перевірки інформацію;

б) означає вивчення записів або документів, внутрішніх чи зовнішніх, у паперовій, електронній чи іншій формах, або фізичний огляд активу;

в) контрольні заходи, які виконуються за результатами перевірки;

г) немає правильної відповіді.

Практичні завдання

Мета практичного заняття – навчитись отримувати достатні та відповідні аудиторські докази; з'ясувати поняття робочих документів аудитора, вивчити методику їхнього складання та використання.

Завдання 1

1. Визначити, чи правильні наведені твердження в табл. 6.2.

Умова завдання

Таблиця 6.2

Твердження щодо аудиторських доказів

№ з/п	Твердження	Так	Ні
1.	Чим більше зібрано доказів, тим менш достовірний висновок		
2.	Якість доказів залежить від їхньої кількості		
3.	Усні докази – надійне джерело інформації		
4.	Якщо ризик контролю високий, треба зібрати більше доказів		
5.	Докази несуттєво впливають на аудиторське судження		
6.	Повнота аудиторських доказів залежить від уміння застосовувати відповідні способи у процедурах аудиту		
7.	Відомі такі види доказів: документальні, фізичні, хімічні, письмові, усні, математичні, ревізійні		

Питання та завдання для самостійної роботи студентів

1. Конспект МСА 230 «Аудиторська документація».
2. Конспект МСА 500 «Аудиторські докази».
3. Конспект МСА 501 «Аудиторські докази – додаткові міркування щодо відібраних елементів».
4. Конспект МСА 505 «Зовнішні підтвердження».
5. Конспект МСА 510 «Перші завдання з аудиту – залишки на початок періоду».
6. Конспект МСА 520 «Аналітичні процедури».
7. Конспект МСА 530 «Аудиторська вибірка».

Теми рефератів

1. МСА про аудиторські докази та їхнє застосування.
2. Прийоми та процедури отримання аудиторських доказів.
3. Класифікація джерел аудиторських доказів.
4. Методика складання та вимоги до зберігання документації з аудиту.
5. Аудиторська вибірка.

Термінологічний словник

Аудиторські докази (за МСА) – інформація, яку використовує аудитор під час формування висновків, на яких ґрунтується думка аудитора.

Аудиторська документація (за МСА) – записи виконаних аудиторських процедур, відповідних отриманих аудиторських доказів та висновків, яких дійшов аудитор (іноді також вживають такі терміни, як «робочі документи» або «робоча документація»).

Аудиторський файл (за МСА) – одна чи кілька папок або інших носіїв інформації у фізичній чи електронній формі, що містять запаси, які становлять аудиторську документацію для конкретного завдання.

Бухгалтерські записи (за МСА) – записи початкових бухгалтерських проводок та підтвердних первинних документів (таких як чеки та записи електронних платежів; рахунки-фактури; контракти; головна книга й облікові регістри, записи в журналах та інші коригування фінансової звітності, не відображені в звичайних журналах проводок; та такі записи, як робочі таблиці та розрахунки, що підтверджують розподіл витрат, розрахунки, звірки й розкриття інформації).

Достатність (аудиторських доказів) (за МСА) – міра кількості аудиторських доказів.

Інспектування (за МСА) – означає вивчення записів або документів, внутрішніх чи зовнішніх, у паперовій, електронній чи іншій формах, або фізичний огляд активу.

Прийнятність (аудиторських доказів) (за МСА) – міра якості аудиторських доказів, тобто їхня доречність та надійність для забезпечення підтвердження висновків, на яких ґрунтується думка аудитора.

Робочі документи аудитора – документи в електронній або паперовій формі та записи в електронній або паперовій формі, зроблені аудитором під час планування, підготовки і надання аудиторських послуг, в яких розміщена вся інформація, яку аудитор вважає важливою для правильного виконання перевірки, а також розкриваються використані процедури, тести, отримана інформація і висновки, до яких дійшов аудитор у результаті проведення аудиту.

Спостереження (за МСА) – являє собою нагляд за процесом або процедурою, які виконують інші особи.

ТЕМА 7
АУДИТ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ

7.1. Оцінка якісних характеристик фінансової звітності та її користувачів

Необхідно пригадати, що визначення **фінансової звітності** надано у статті 1 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [81]. Іншими словами, *фінансова звітність підприємства* – це система узагальнюючих показників, що характеризують підсумки фінансово-господарської діяльності підприємства за минулий період (місяць, рік, квартал).

Метою складання фінансової звітності є надання *користувачам* для прийняття рішень повної, правдивої та неупередженої *інформації* про фінансовий стан, результати діяльності та рух коштів підприємства. Фінансова звітність повинна задовольняти потреби тих користувачів, які не можуть вимагати звітів, складених з урахуванням їхніх конкретних інформаційних потреб.

Порядок надання фінансової звітності користувачам визначається чинним законодавством (НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»). Фінансова звітність забезпечує інформаційні потреби користувачів щодо придбання, продажу та володіння цінними паперами; участі в капіталі підприємства; оцінки якості управління; оцінки здатності підприємства своєчасно виконувати свої зобов'язання; забезпеченості зобов'язань підприємства; визначення суми дивідендів, що підлягають розподілу; регулювання діяльності підприємства; інших рішень.

Фінансова звітність підписується керівником (власником) підприємства або уповноваженою особою у визначеному законодавством порядку та бухгалтером або особою, яка забезпечує ведення бухгалтерського обліку підприємства. Якщо бухгалтерський облік підприємства ведеться підприємством, що провадить діяльність у сфері бухгалтерського обліку та/або аудиторської діяльності, фінансову звітність підписують керівник підприємства

або уповноважена особа, а також керівник підприємства, що провадить діяльність у сфері бухгалтерського обліку та/або аудиторської діяльності, або уповноважена ним особа. При цьому відповідальність підприємства, що провадить діяльність у сфері бухгалтерського обліку та/або аудиторської діяльності, визначається законом та договором про надання бухгалтерських послуг.

Фінансову звітність підприємства, що становить суспільний інтерес, підписують керівник або уповноважена особа у визначеному законодавством порядку та головний бухгалтер. Фінансова звітність недержавних пенсійних фондів та інститутів спільного інвестування підписується у порядку, передбаченому законодавством.

Склад та форми фінансової звітності, консолідованої фінансової звітності, звіту про управління та звіту про платежі на користь держави підприємств (крім банків та суб'єктів господарювання, які здійснюють діяльність у видобувних галузях), фінансової звітності про виконання бюджетів установлюються центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну політику у сфері бухгалтерського обліку, за погодженням із центральним органом виконавчої влади, що реалізує державну політику у сфері статистики.

Підприємства, що становлять суспільний інтерес, публічні акціонерні товариства, суб'єкти господарювання, які здійснюють діяльність у видобувних галузях, а також підприємства, які провадять господарську діяльність за видами, перелік яких визначається Кабінетом Міністрів України, складають фінансову звітність та консолідовану фінансову звітність за міжнародними стандартами.

Фінансова звітність та консолідована фінансова звітність за міжнародними стандартами складаються на підставі таксономії фінансової звітності за міжнародними стандартами.

Звіт про управління подається разом з фінансовою звітністю та консолідованою фінансовою звітністю в порядку та строки, встановлені законом. У разі подання підприємством консолідованої фінансової звітності подається консолідований звіт про управління.

До річної фінансової звітності суб'єктів господарювання в Україні, які перебувають на звичайній системі оподаткування, відносять такі форми:

– Баланс (Звіт про фінансовий стан) Форма № 1;

– Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід) Форма № 2;

– Звіт про рух грошових коштів Форма № 3;

– Звіт про власний капітал Форма № 4;

– Примітки до річної фінансової звітності Форма № 5;

– Інформація за сегментами;

– Звіт про управління (з 2018 року).

У міжнародній практиці фінансова звітність готується відповідно до одного або кількох зазначених чинників, а саме:

– міжнародних стандартів бухгалтерського обліку;

– національних стандартів бухгалтерського обліку;

– інших авторитетних і всеохоплюючих основ фінансової звітності.

Процес проведення аудиту починається з ознайомлення з наказом про облікову політику щодо ведення бухгалтерського обліку та складання і подання фінансової звітності за національними чи міжнародними стандартами відповідно до Закону України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» та перевірки фінансової звітності господарюючого суб'єкта. Під час аудиту всієї фінансової звітності чи виконання окремого завдання, окремих об'єктів обліку – активу чи пасиву балансу виникає необхідність провести оцінку якісних характеристик фінансової звітності.

Для того, щоб фінансова звітність була зрозумілою користувачам, вона повинна містити дані про:

– підприємство;

– дату звітності та звітний період;

– валюту звітності та одиницю її виміру;

– відповідну інформацію за звітний період і аналогічний період попереднього року;

– облікову політику підприємства та її зміни;

– консолідацію фінансових звітів;

– припинення (ліквідацію) окремих видів діяльності;

– обмеження щодо володіння активами;

– участь у спільних підприємствах;

– виявлені помилки минулих років та пов’язані з ними коригування;

– переоцінку статей фінансових звітів;

– іншу інформацію, розкриття якої передбачено відповідними положеннями (стандартами).

Фінансова звітність господарюючого суб’єкта повинна, перш за все, бути перевірена на відповідність діючому законодавству – чи складена вона відповідно до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [81] та чи відповідає вона чинним НП(С)БО 1, П(С)БО [20] чи Міжнародним стандартам фінансової звітності та МСФО.

Відповідно до п.6 ст.12-1 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» «Підприємства, які відповідно до законодавства складають фінансову звітність та консолідовану фінансову звітність за міжнародними стандартами, зобов’язані забезпечити ведення бухгалтерського обліку відповідно до облікової політики за міжнародними стандартами після подання першої фінансової звітності або консолідованої фінансової звітності за міжнародними стандартами, що визнається такою у порядку, визначеному міжнародними стандартами» [81].

Крім перевірки фінансової звітності на відповідність чинному законодавству та нормативним документам за складом і формою, аудитору для підтвердження достовірності звітності необхідно перевірити правильність складання всіх форм звітності, взаємозв’язку показників між собою, правильність складання Приміток і Пояснювальної записки. Перед здійсненням перевірки фінансової звітності необхідно перевірити матеріали річної інвентаризації, оскільки всі статті фінансової звітності повинні бути підтверджені матеріалами (інвентарними описами, актами) ретельно проведеної інвентаризації.

Якщо в процесі проведення річної інвентаризації є розбіжності між даними бухгалтерського обліку і фактичними даними, вони повинні бути виправлені з відображенням невідповідностей на рахунках бухгалтерського обліку.

Крім того, під час перевірки фінансової звітності аудитор повинен звернути увагу на відповідність фінансової звітності якісним показникам, які регламентуються НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [60]. Фінансова звітність підприємства формується з дотриманням таких принципів:

– *автономності підприємства*, за яким кожне підприємство розглядається як юридична особа, що відокремлена від власників. Тому особисте майно і зобов'язання власників не повинні відображатись у фінансовій звітності підприємства;

– *безперервності діяльності*, яка передбачає оцінку активів і зобов'язань підприємства, виходячи з припущення, що його діяльність триватиме далі;

– *періодичності*, що припускає розподіл діяльності підприємства на певні періоди часу з метою складання фінансової звітності;

– *історичної (фактичної) собівартості*, що визначає пріоритет оцінки активів, виходячи з витрат на їхнє виробництво та придбання;

– *нарахування та відповідності доходів і витрат*, за яким для визначення фінансового результату звітного періоду слід зіставити доходи звітного періоду з витратами, які були здійснені для отримання цих доходів. При цьому доходи і витрати відображаються в обліку і звітності у момент їхнього виникнення, незалежно від часу надходження і сплати грошових коштів;

– *повного висвітлення*, згідно з яким фінансова звітність повинна містити всю інформацію про фактичні та потенційні наслідки операцій та подій, яка може вплинути на рішення, що приймаються на її основі;

– *послідовності*, який передбачає постійне (із року в рік) застосування підприємством обраної облікової політики. Зміна облікової політики повинна бути обґрунтована і розкрита у фінансовій звітності;

– *обачності*, згідно з яким методи оцінки, що застосовуються в бухгалтерському обліку, повинні запобігати заниженню оцінки зобов'язань та витрат і завищенню оцінки активів і доходів підприємства;

– *превалювання змісту над формою*, за яким операції повинні обліковуватися відповідно до їхньої сутності, а не лише виходячи з юридичної форми;

– *єдиного грошового вимірника*, який передбачає вимірювання та узагальнення всіх операцій підприємства у його фінансовій звітності в єдиній грошовій одиниці.

Фінансова звітність повинна містити лише доречну інформацію, яка впливає на прийняття рішень користувачами, що дає змогу вчасно оцінити минулі, теперішні та майбутні події, підтвердити та скоригувати їхні оцінки, що зроблені у минулому.

Фінансова звітність повинна бути достовірною. Інформація, наведена у фінансовій звітності, є достовірною, якщо вона не містить помилок та перекручень, які здатні вплинути на рішення користувачів звітності.

Фінансова звітність повинна надавати можливість користувачам порівнювати:

– фінансові звіти підприємства за різні періоди;

– фінансові звіти різних підприємств.

Передумовою зіставності є наведення підприємством відповідної інформації попереднього періоду та розкриття інформації про облікову політику і її зміни. Встановлення і зміни облікової політики підприємства здійснюються за рішенням власника (власників) або уповноваженого органу (посадової особи).

7.2. Нормативні документи щодо формування фінансової звітності

Нормативні документи щодо обліку будь-якого об’єкта чи групи об’єктів умовно можна розподілити на дві частини:

1. Загальні документи, притаманні всім об’єктам або їхній більшості.

2. Документи, де відображаються вимоги саме до визначеної групи об’єктів.

До групи *загальних нормативних документів* можна віднести:

1) міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, інших завдань з надання впевненості та супутніх послуг [56, 57, 58];

2) Господарський кодекс України [28];

3) Податковий кодекс України [76];

4) Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [81];

5) Закон України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» [80];

6) НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [60];

7) МСФЗ та МСФО;

8) Кодекс етики професійних бухгалтерів / Міжнародні стандарти аудиту, надання впевненості та етики [40];

9) план рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій [75];

10) Інструкцію про застосування плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій [38].

7.3. Завдання та загальні процедури аудиту фінансової звітності

Необхідно пригадати, що згідно з Міжнародними стандартами аудиту, які використовуються в Україні як національні, поняття «фінансова звітність» ототожнюють з поняттям «фінансові звіти».

Згідно з *МСА 200 «Загальні цілі незалежного аудитора та проведення аудиту відповідно до Міжнародних стандартів» метою аудиту* є підвищення ступеня довіри визначених користувачів до фінансової звітності, яка досягається через висловлення аудитором думки про те, чи складена фінансова звітність у всіх суттєвих аспектах відповідно до застосованої концептуальної основи фінансової звітності, така думка висловлюється щодо того, чи подана фінансова звітність є достовірною в усіх суттєвих аспектах, або чи надає вона правдиву та достовірну інформацію відповідно до концептуальної основи.

Аудит фінансових звітів є *завданням з надання впевненості.*

Завданнями аудиту фінансової звітності є:

1. Дослідити достовірність та відповідність записів звітності даним Головної книги та регістрів синтетичного й 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 їхнє відображення у звітності.

6. Сформувати думку аудитора про відповідність фінансової звітності таким критеріям: повнота, обґрунтованість, існування, права і обов'язки, подання, оцінка, розкриття.

Аудит фінансової звітності необхідно проводити, застосовуючи такі *процедури:*

1. Перевірка тотожності показників, які повторюються у різних формах звітності згідно з рекомендаціями Міністерства фінансів України та НП(С)БО.1.

2. Перевірка правил складання балансу, порівняння показників Головної книги з регістрами аналітичного обліку.

3. Перевірка ув'язки регістрів обліку зі зведеними та первинними документами.

4. Перевірка матеріалів інвентаризації (майна, запасів, заборгованості), проведеної до складання річного звіту (описи, акти, порівняльні відомості товарно-матеріальних цінностей, акт перевірки каси, виписки банку, акт інвентаризації розрахунків тощо).

5. Проведення експрес-аудиту балансу та інших звітних форм.

Необхідно зауважити, що аудитор несе відповідальність за формування та висловлення *думки* щодо фінансових звітів.

Відповідальність за *складання* та *подання* фінансових звітів покладається на *управлінський персонал* суб'єкта господарювання. *Міру відповідності* управлінського персоналу за складання фінансових звітів визначає МСА 200.

7.4. Методи перевірки фінансової звітності

Згідно з п. 4 НП(С)БО 1 [60] метою складання фінансової звітності є надання користувачам для прийняття рішень повної, правдивої та неупередженої інформації про фінансовий стан, результати діяльності та рух коштів підприємства.

Виходячи із мети аудиту, аудитори повинні проводити оцінку (перевірку) фінансової звітності. Перевірку фінансової звітності необхідно здійснювати у такій послідовності:

– формальна перевірка;

– аналітична перевірка;

– перевірка по суті оборотів і залишків.

Формальна перевірка починається з огляду фінансової звітності на предмет заповнення адресної частини і всіх реквізитів, наявності підпису керівників. Аудитор починає знайомитись з фінансовою звітністю на підготовчій стадії і вивчає усі статті для оцінки та визначення величини ризику за кожною із статей балансу.

Під час вивчення балансу доцільно звернути увагу на такі моменти з використанням тестів на відповідність головного бухгалтера, його заступника та керівника підприємства.

Основними моментами є:

– оцінити стан придатності основних засобів (наскільки нові основні засоби на підприємстві, чи є основні засоби невиробничого призначення, наявність основних засобів, переданих в оперативну оренду тощо);

– оцінити наявність нематеріальних активів і їхнє використання;

– визначити, чи є в наявності довгострокові фінансові інвестиції;

– оцінити стан і рух запасів (готова продукція, матеріали, незавершене виробництво, товари);

– звернути особливу увагу на наявність дебіторської та кредиторської заборгованості (в основному на її відсутність під час безготівкових розрахунків між підприємствами, оскільки можуть бути наявні згорнуті залишки), її збільшення чи зменшення;

– визначити методику нарахування резерву сумнівних боргів;

– з’ясувати наявність змін у власному капіталі;

– оцінити стан статей поточних і довгострокових кредитів банків тощо.

Формальна оцінка фінансової звітності дасть можливість уточнення напрямів аудиту та оцінки можливих ризиків, а також виявлення ймовірних перекручень.

За допомогою *аналітичної перевірки* фінансової звітності визначаються ті її складові, де аудиторський ризик є найбільшим, тобто – де можливість шахрайства або наявність помилок в обліку та звітності для цього клієнта є найбільш ймовірною.

За *перевіркою по суті* та розрахунковою перевіркою показників звітності перевіряється правильність складання фінансової звітності, а саме:

– перевірка правильності заповнення адресної частини;

– визначення виду діяльності підприємства;

– перевірка правильності заповнення звітності за формами: наявність усіх передбачених показників, відсутність підчисток, виправлень тощо.

Необхідно проводити логічний аналіз показників звітності з метою визначення складової звітності із найбільш вірогідною можливістю виявлення шахрайства та помилок.

Обов’язково визначаються ті операції та майно, які повинні бути перевірені більш детально, й ті, за якими можливо використати інформацію клієнта; перевірка та зіставлення взаємоузгодженості показників, які відображені у різних формах звітності.

Здійснюється арифметична перевірка:

– узгодженості показників, відображених у різних формах фінансової звітності;

– узгодженості показників, відображених у формах фінансової звітності та у Головній книзі;

– узгодженості показників, відображених у регістрах обліку та зведених і первинних документах.

У процесі цього виду перевірки встановлюється суттєвість виявлених відхилень у показниках фінансової звітності.

7.5. Експрес-аудит фінансової звітності

Експрес-аудит, як правило, проводиться для швидкої оцінки фінансово-господарської діяльності підприємства. Для його здійснення використовується інформація не тільки бухгалтерського обліку, а й застосовується методика фінансового аналізу. Експрес-аудит в основному можна проводити на тих підприємствах, з якими укладено контракти на постійне консультативне обслуговування і проведення аудиту.

Аудитор починає проведення експрес-аудиту з порівняння даних фінансової звітності, а саме: Форми № 1 «Баланс» з даними Оборотної відомості за синтетичними рахунками і даними Головної книги та Форми № 2 «Звіт про фінансові результати» з даними за рахунками Головної книги (аналізу рахунків), а саме: рахунку 79 «Фінансові результати». Аудитор складає таблицю, до якої вносить дані статей Балансу, дані Головної книги у розрізі рахунків і субрахунків, порівнюючи з даними Оборотної відомості за синтетичними рахунками та регістрів синтетичного й аналітичного обліку, визначаючи відхилення між інформацією, наданою клієнтом, і даними, виявленими аудитором під час перевірки.

Одночасно проводиться аналіз показників фінансової звітності для з'ясування оцінки фінансового стану підприємства (табл. 7.1).

Таблиця 7.1

Алгоритм проведення експрес-аудиту фінансової звітності

№	Напрям (процедура) аналізу	Показник	Інформаційне забезпечення (алгоритм розрахунку)
1. Оцінка стану та динаміки економічного потенціалу			
1.1.	Оцінка майнового стану	1. Сума засобів (ОЗ), що знаходяться в розпорядженні підприємства, грн. 2. Вартість ОЗ, грн. 3. Коефіцієнт зносу ОЗ, грн	Підсумок балансу Форма № 1 (рядок 1011 – 1012) Сума зносу (1012) / вартість ОЗ *100

Продовження таблиці 7.1

1.2.	Оцінка фінансового стану	1. Сума власного капіталу підприємства. 2. Коефіцієнт співвідношення залученого і власного капіталу. 3. Коефіцієнт покриття	Власний капітал + довгострокові пасиви – необоротні активи. Залучений капітал / власний капітал. Поточні активи / поточні зобов'язання
1.3.	Наявність у балансі «хворих» статей	1. Збитки. 2. Кредити та позики, які не погашені в строк	Форма № 1 (рядок 1420 у скобках чи з мінусом). Форма № 1, Форма № 5
2. Оцінка результативності фінансово-господарської діяльності			
2.1.	Оцінка прибутковості	1. Прибуток, грн 2. Рентабельність продукції. 3. Рентабельність основної діяльності	Форма № 2 (різні рядки прибутку). Прибуток від операційної діяльності / дохід (виручка) від реалізації * 100. Прибуток від операційної діяльності / витрати на виробництво продукції * 100
2.2.	Оцінка динамічності	1. Темп зростання валового прибутку від реалізації, %. 2. Темп зростання прибутку,%	Форма № 2 (у динаміці). Форма № 2 (у динаміці)
2.3.	Оцінка ефективності використання економічного потенціалу	1. Рентабельність активів, %. 2. Рентабельність власного капіталу, %	Прибуток (чистий фінансовий результат) / підсумок середнього балансу * 100. Прибуток (чистий фінансовий результат) / середній власний капітал * 100
2.4.	Оцінка ринкової інвестиційної діяльності	1. Цінність акції. 2. Рентабельність акції. 3. Коефіцієнт котирування акції	Ринкова ціна акції / дохід від акції. Дивіденди з акції / ринкова ціна акції. Ринкова ціна акції / облікова ціна акції

7.6. Особливості аудиту різних форм звітності

Щодо цього питання зупинимось тільки на особливостях аудиту двох форм фінансової звітності:

– Баланс Форма № 1;

– Звіт про фінансові результати Форма № 2.

Для перевірки та узгодженості показників за іншими формами звітності можливо скористатися інформацією, наданою у додатках.

Особливості аудиту правильності складання балансу (аудиторські прийоми) такі:

1. Методика формування показників балансу повинна відповідати вимогам НП(С)БО 1 [60].

2. Дані статей балансу *на початок* періоду повинні відповідати даним балансу *на кінець попереднього* періоду. Під час зміни наступного балансу на початок року, порівняно із звітними даними за попередній рік, повинні бути надані відповідні пояснення.

3. Дані статей балансу на кінець звітного періоду повинні бути підтверджені результатами *інвентаризації.*

4. Суми статей балансу за розрахунками *з фінансовими, податковими органами, установами банків* повинні бути *звірені* з ними і тотожними.

5. Дані *балансу* на кінець звітного періоду повинні відповідати *оборотам і залишкам за рахунками Головної книги* на кінець звітного періоду.

Під час перевірки Звіту про фінансові результати необхідно застосовувати такі аудиторські процедури:

1. Методика формування показників Звіту про фінансові результати повинна відповідати вимогам НП(С)БО 1 [60].

2. Перевірка наданого Звіту на *арифметичну точність*.

3. Складання *пробного Звіту про фінансові результати* (на підставі робочих документів з інших розділів аудиту).

4. Перевірка статей доходів і витрат у динаміці, особливу увагу звертати на різке зростання чи зменшення за статтями витрат без різкої зміни доходів від основної та операційної діяльності. У випадку таких змін – перевірка регістрів обліку та первинних документів, особливо витрат від іншої операційної діяльності.

5. Порівняння пробного Звіту про фінансові результати з наданим на перевірку та аналіз відхилень.

6. Перевірка розрахунку прибутковості акцій.

7. Перевірка відповідності даних Звіту про фінансові результати в частині даних за відповідний період минулого року.

8. У разі зміни показників внаслідок виправлення помилок минулих періодів – ретельна перевірка характеру помилок, їхнього впливу на звітність, адекватність внесених змін.

9. Узгодження певних показників Звіту про фінансові результати з даними балансу.

Перевірку узгодженості показників проводять відповідно до існуючої методики. Під час виявлення відхилень аудитор проводить записи у робочі документи із зазначенням відхилень.

Питання та завдання для самоперевірки

Теоретичні питання

1. Оцінка якісних характеристик фінансової звітності та її користувачів.

2. Нормативні документи щодо формування фінансової звітності.

3. Завдання та загальні процедури аудиту фінансової звітності.

4. Методи перевірки фінансової звітності.

5. Експрес-аудит фінансової звітності.

6. Особливості аудиту різних форм звітності.

Тестові завдання

1. Аудиторська послуга з перевірки даних бухгалтерського обліку і показників фінансової звітності з метою висловлення незалежної думки аудитора про її відповідність в усіх суттєвих аспектах вимогам НП(С)БО, МСФЗ або іншим вимогам – це:

а) аудит фінансової звітності;

б) операційний аудит;

в) фінансові аудиторські послуги;

г) немає правильної відповіді.

2. Завдання з надання обґрунтованої впевненості, що приймається і виконується суб'єктом аудиторської діяльності з метою висловлення незалежної думки аудитора про її відповідність в усіх суттєвих аспектах і відповідність вимогам МСФЗ або НП(С)БО та законів України:

а) завдання з операційного аудиту;

б) завдання з обов'язкового аудиту фінансової звітності;

в) завдання з добровільного аудиту фінансової звітності;

г) немає правильної відповіді.

3. ***Стандарти, якими визначено порядок складання фінансової звітності та прийняті Радою з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку – це:***

а) Міжнародні стандарти фінансової звітності;

б) Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку;

в) Міжнародні стандарти аудиту;

г) немає правильної відповіді.

4. Аудит фінансової звітності (консолідованої фінансової звітності) суб'єктів господарювання, які відповідно до законодавства зобов'язані оприлюднити або надати фінансову звітність (консолідовану фінансову звітність) користувачам фінансової звітності разом з аудиторським звітом, що проводиться суб'єктами аудиторської діяльності:

а) добровільний аудит фінансової звітності;

б) обов'язковий аудит фінансової звітності;

в) операційний аудит;

г) немає правильної відповіді.

5. До підприємств, що становлять суспільний інтерес, відносять:

а) підприємства-емітенти цінних паперів, цінні папери яких допущені до торгів на фондових біржах або щодо цінних паперів яких здійснено публічну пропозицію;

б) банки, страховики, недержавні пенсійні фонди;

в) інші фінансові установи (крім інших фінансових установ та недержавних пенсійних фондів, що належать до мікропідприємств та малих підприємств) і підприємства, які належать до великих підприємств;

г) усі відповіді правильні.

Практичні завдання

Мета практичного заняття – ознайомлення з нормативними документами, що регулюють складання фінансової звітності, засвоєння порядку та використання методів економічного та фінансового аналізу під час проведення аудиту фінансової звітності підприємства, оволодіння навичками надання висновків та розробки рекомендацій за результатами здійсненого аудиту.

Завдання

Здійснити загальний аудит фінансової звітності АТ «Мрія» за 201_ рік шляхом проведення формальної, аналітичної перевірки та перевірки по суті тільки форм річної фінансової звітності на підставі додатків. Здійснити експрес-аудит фінансової звітності АТ «Мрія» за 201_ рік.

Використати методи економічного та фінансового аналізу під час проведення аудиту фінансової звітності АТ «Мрія» за 201_ рік шляхом розрахунку необхідних показників, оцінки фінансової сталості та платоспроможності підприємства.

Згідно з договором на проведення аудиту для виконання завдання на підприємство прибули аудитори у складі:

– Директор АФ «Професіонал», сертифікований аудитор – Мироненко М. М.

Термін виконання завдання 1 та 2 – 04.04.201_ – 10.04.201_ р.

Термін виконання завдання 3 – 11.04.201_ – 13.04.201_ р.

Умова завдання

1. Провести формальну, аналітичну перевірку та перевірку по суті форм річної фінансової звітності АТ «Мрія» за 201_ рік.

Результати відобразити у таблиці (робочому документі аудитора).

2. Провести експрес-аудит звітності АТ «Мрія» за 201_ рік за табл.7.1.

3. Розрахувати коефіцієнти, що характеризують фінансовий стан АТ «Мрія» на початок та кінець звітного періоду: ліквідності; незалежності; платоспроможності; маневреності; сталості; інвестування; покриття тощо.

Результати відобразити у табл. 7.2 (робочому документі аудитора) такої форми:

Таблиця 7.2

Аналіз фінансового стану АТ «Мрія» за 201_ рік

№ з/п	Назва коефіцієнта	Методика розрахунку	На початок року	На кінець року	Відхилення	Теоретичне обґрунтування причин змін

Питання та завдання для самостійної роботи студентів

1. Аудит звітності на відповідність нормативним документам.
2. Конспект МСА 250 «Розгляд законодавчих та нормативних актів при аудиті фінансової звітності».
3. Міжнародні стандарти аудиту про оцінку та аналіз фінансової звітності.
4. Особливості аудиту балансу.
5. Особливості аудиту Звіту про фінансові результати.
6. Особливості аудиту Звіту про рух грошових коштів.
7. Особливості аудиту Звіту про власний капітал.
8. Особливості аудиту Приміток до річної фінансової звітності.
9. Методичні прийоми експрес-аудиту звітності підприємства.
10. Методика оцінки аудитором майнового стану підприємства.
11. Методика оцінки аудитором фінансового стану підприємства.
12. Методика оцінки аудитором фінансової сталості та платоспроможності підприємства, шляхи їхнього підвищення.

Теми рефератів

1. Міжнародні стандарти аудиту про оцінку та аналіз фінансової звітності.
2. Оцінка аудитором майнового стану підприємства (з доданими звітними формами підприємства, що досліджувалося).
3. Оцінка аудитором фінансового стану підприємства (з доданими звітними формами підприємства, що досліджувалося).
4. Оцінка аудитором фінансової сталості та платоспроможності підприємства, шляхи їхнього підвищення (з доданими звітними формами підприємства, що досліджувалося).

Термінологічний словник

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

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

Міжнародні стандарти фінансової звітності – прийняті Радою з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку документи, якими визначено порядок складання фінансової звітності.

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

Підприємства, що становлять суспільний інтерес – підприємства-емітенти цінних паперів, цінні папери яких допущені до торгів на фондових біржах або щодо цінних паперів яких здійснено публічну пропозицію, банки, страховики, недержавні пенсійні фонди, інші фінансові установи (крім інших фінансових установ та недержавних пенсійних фондів, що належать до мікропідприємств та малих підприємств) та підприємства, які відповідно до цього закону належать до великих підприємств.

ТЕМА 8
АУДИТ ВНУТРІШНІХ РЕГЛАМЕНТІВ, ЩО РЕГУЛЮЮТЬ ДІЯЛЬНІСТЬ ПІДПРИЄМСТВА

8.1. Мета і напрями експертизи загальних документів підприємства

Під час здійснення аудиту загальних документів підприємства аудиторська фірма повинна виділити для себе щонайменше *чотири напрями перевірки:*

1) аудит установчих документів;

2) аудит формування статутного (зареєстрованого) капіталу;

3) аудит розрахунків із засновниками;

4) аудит оподатковування під час формування статутного (зареєстрованого) капіталу і при розрахунках із засновниками.

Перший напрям припускає перевірку юридичних основ на право функціонування економічного суб'єкта відповідно до чинного законодавства. *Другий напрям* – це перевірка правильності та своєчасності формування статутного капіталу. *Третім є* перевірка правильності формування статутного капіталу, проміжних і остаточних розрахунків із засновниками (учасниками). *Четвертий* – це перевірка нарахування і виплати дивідендів, податків та інших обов'язкових платежів, які виникли за розрахунками із засновниками (учасниками).

Необхідно нагадати, що нормативні документи щодо обліку будь-якого об'єкта чи групи об'єктів умовно можна розподілити на дві частини:

– Загальні документи, притаманні всім об'єктам або їх більшості.

– Документи, в яких відображаються вимоги саме до визначеної групи об'єктів.

8.2. Аудит установчих документів

Під час аудиторської перевірки економічного суб'єкта аудитор повинен провести **аудит установчих документів** не тільки на відповідність чинному законодавству, але й на наявність і повноту відомостей, які дозволяють:

1) здійснювати діяльність економічного суб'єкта;

2) проводити розрахунки;

3) виконувати зобов'язання;

4) формувати статутний та інший капітал;

5) уточнювати розрахунки із засновниками;

6) визначити правові та податкові наслідки угод тощо.

Крім того, необхідно пам'ятати, що отриману під час експертизи установчих документів інформацію аудитор може використовувати під час перевірки інших ділянок і операцій обліку. Тому аудиторові у своїх робочих документах варто визначити вплив отриманої інформації на формування думки під час складання звіту незалежним аудитором щодо достовірності звітності.

У ході експертизи установчих документів необхідно встановити:

– структуру керування економічним суб'єктом і повноваження керівників усіх рівнів під час прийняття відповідних управлінських рішень;

– своєчасність внесення змін в установчі документи (якщо вони були);

– види діяльності економічного суб'єкта;

– засновників економічного суб'єкта;

– розмір статутного капіталу і частки кожного засновника;

– адекватність методів оцінки внесених засновниками часток у статутний капітал у натуральній і нематеріальній формах;

– своєчасність внесення засновниками своїх часток у статутний капітал;

– розмір і вид внесення засновниками своїх часток у статутний капітал;

– правильність оформлення первинних документів за внесками у статутний капітал;

– організаційно-правову форму економічного суб'єкта (акціонерне товариство, товариство з обмеженою відповідальністю тощо);

– чи належить до малих підприємств економічний суб'єкт, що перевіряється;

– чи передбачено в статуті здійснення зовнішньоекономічної діяльності;

– чи визначено рахунки, які має право відкривати економічний суб'єкт в установах банків;

– чи передбачено в статуті створення резервного й додаткового капіталу;

– чи має право економічний суб'єкт створювати на території України і за кордоном філії й інші структурні підрозділи, виділені на самостійний баланс;

– наявність чинної ліцензії на здійснення видів діяльності, що підлягають ліцензуванню відповідно до чинного законодавства;

– порядок розподілу прибутку, що залишився у розпорядженні економічного суб'єкта за підсумками року після сплати обов'язкових платежів;

– правильність нарахування доходів засновників і акціонерів, порядок утримання податку з доходів фізичних осіб;

– правильність оформлення бухгалтерської документації та складання бухгалтерських проведень з формування статутного капіталу;

– відповідність записів у первинних документах записам у регістрах бухгалтерського обліку з рахунків і їх відповідність даним звітності.

8.3. Експертиза договорів

В умовах ринкових відносин договір – основний юридичний акт, з якого виникають правовідносини. Він є головним засобом регулювання товарно-грошових зв'язків, що визначають зміст правовідносин, права й обов'язки його учасників. При аудиті договорів необхідно звернути увагу на порядок ведення договорів та на їхнє виконання.

Експертиза договорів передбачає такі дії:

1. Аудитор визначає коло договорів, що використовуються клієнтом у його діяльності, із загальної сукупності, а саме: купівля-продаж, оренда, перевезення, комісія, доручення, підряд, виконання науково-дослідних, дослідно-конструкторських і технологічних робіт, відшкодування витрат з надання послуг, транспортна експедиція тощо.

2. Аудитор до підписання договору обов'язково проводить усне опитування керівництва задля збору інформації про клієнта.

Рекомендується звернути увагу на те, хто є засновником, який розмір статутного капіталу і чи сформований він, де розташовується офіс, у якому банку організація обслуговується, яке її фінансове становище і комерційна репутація. Через партнерів, контрагентів, банкірів варто зібрати про неї та її керівників якнайбільше інформації.

3. Аудитор повинен звернути увагу на те, ким підписаний договір, тобто чи відповідає підпис особи вказаному прізвищу, а її посада – важливості цього документа.

Відсутність відповідних повноважень у представника, який підписав договір, може спричинити те, що згодом буде неможливо одержати плату за поставлену продукцію чи товари (виконані роботи, надані послуги), або домогтися повернення виплачених сум за продукцію (товари, роботи, послуги), або продукцію (товари, роботи, послуги) буде поставлено не в повному обсязі чи з істотними недоліками.

4. Аудиторові необхідно пересвідчитись в особі представника, для чого коректно попросити його надати відповідні документи.

Як показує практика, нерідко несумлінні контрагенти, не бажаючи виконувати свої зобов'язання за договором і нести відповідальність, повідомляють про те, що особа, яка підписала договір, не має відповідних повноважень (це один з найпоширеніших способів шахрайства).

5. Якщо представником контрагента виступає директор підприємства, що діє без доручення, аудиторові необхідно ознайомитися з наказом про його призначення або (це в основному стосується

державних підприємств) повноваженнями, які надані йому протоколом зборів засновників підприємства (для комерційних організацій).

Щодо останніх, варто звернути увагу на таке. Найчастіше на деяких підприємствах, особливо там, де директор працює за наймом, засновники тією чи іншою мірою обмежують його повноваження і надають йому їх тільки за згодою правління, радою директорів, зборами засновників тощо

8.4. Експертиза облікової політики економічного суб'єкта

Експертизу **облікової політики**, як правило, необхідно проводити на етапі ознайомлення з діяльністю підприємства і вона повинна передувати всім іншим етапам аудиторської перевірки. Тому аудитор насамперед повинен з'ясувати, чи має підприємство наказ (розпорядження) керівника про облікову політику на підприємстві.

Особливу увагу необхідно звернути в наказі на ведення бухгалтерського обліку та подання фінансової звітності відповідно до МСФЗ та МСБО чи НП(С)БО та П(С)БО, як визначено Законом України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні».

Термін «облікова політика» зустрічається в основних документах з нормативного регулювання бухгалтерського обліку, що свідчить про важливість і значимість цього елемента.

Основні положення облікової політики стосуються різних аудиторських документів. Аудитори повинні звертати увагу на правильність формування і використання економічним суб'єктом положень з облікової політики і їхню відповідність НП(С)БО та П(С)БО. Отже, завдання аудитора – проаналізувати й оцінити як загальні, так і конкретні елементи облікової політики і відобразити все це в аналітичній частині звіту.

Аудитори повинні визначити, чи складають фінансову звітність за міжнародними стандартами, відповідно у наказі про облікову політику необхідно звернути увагу на використання МСФЗ

та МСФО. Зустрічаються помилки, у разі яких фінансову звітність передбачено складати відповідно до МСФЗ, а в наказі про облікову політику передбачено вести облік до П(С)БО.

До основних елементів облікової політики можна віднести методичні, технічні й організаційні. Для проведення експертизи основних елементів облікової політики доцільно розробити шаблонний варіант і подати його в таблиці.

Після заповнення таблиці здійснюється аналіз зафіксованих у ній даних і проводяться відповідні висновки. За даними аналізу аудитор може зробити висновки про загальний рівень облікової політики, що застосовується економічним суб'єктом.

Основні помилки, що зустрічаються при аудиті облікової політики організації, такі:

– відсутність в організації єдиної облікової політики;

– відсутність в обліковій політиці окремих положень, що мають важливе значення для організації системи бухгалтерського обліку;

– помилки щодо оцінки активів, зобов'язань;

– помилки у визначенні ставок податків і внесків;

– здійснення господарських операцій і наявність бухгалтерських записів (проводок), що суперечать законодавчим, нормативним та іншим документам, які регулюють діяльність цієї організації (установчі документи, рішення акціонерів тощо;

– застосування некоректних алгоритмів розрахунку основних облікових і звітних показників.

Разом з тим аудитор повинен рекомендувати внести зміни до методичної чи організаційної частини у разі виявлення невідповідності наказу про облікову політику даним обліку чи неефективного використання тієї чи іншої методики.

Аудитор повинен ознайомитись з посадовими інструкціями та розподілом обов'язків серед працівників бухгалтерії за виконанням ними їхніх функцій, робочим планом рахунків, графіками подання звітів та рухом документів.

Питання та завдання для самоперевірки

Теоретичні питання

1. Мета і напрями експертизи загальних документів підприємства.
2. Аудит установчих документів.
3. Експертиза договорів.
4. Експертиза облікової політики економічного суб'єкта.

Тестові завдання

1. Аудитору необхідно враховувати, що зміни облікової політики обґрунтовуються у:

а) примітках до фінансової звітності;
б) наказі про облікову політику;
в) бізнес-плані;
г) головній книзі.

***2. Під час перевірки облікової політики аудитор зважає на те, що вона залишається незмінною протягом*:**

а) року (з 1 січня по 31 грудня);
б) місяця;
в) кварталу;
г) півроку.

3. Аудитор враховує зміни облікової політики підприємства, якщо:

а) здійснюються операції, які не відбувалися раніше;
б) змінюються статутні вимоги;
в) змінюється обслуговуючий банк;
г) змінюються облікові оцінки.

4. Зміни облікової політики регламентуються:

а) П(С)БО 6;
б) НП(С)БО 1;

в) Законом України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні»;

г) статутом підприємства.

5. Відповідальність за розробку облікової політики покладається на:

а) власника підприємства;

б) головного бухгалтера підприємства;

в) внутрішнього аудитора підприємства;

г) апарат бухгалтерії.

6. Облікова політика змінюється при:

а) зміні законодавства;

б) якщо зміни забезпечать достовірне відображення подій або операцій у фінансовій звітності;

в) змінах статутних вимог;

г) усі відповіді правильні.

7. Зміна облікової політики може відбутися за умови:

а) зміни матеріально-відповідальних осіб;

б) зміни керівника підприємства та/або головного бухгалтера;

в) зміни тривалості операційного циклу;

г) зазначені вище обставини не вплинуть на зміну облікової політики підприємства.

8. Наказ про облікову політику підприємства набирає чинності:

а) з дня підписання його власником (керівником) підприємства;

б) з дня реєстрації підприємства;

в) з 1-го числа відповідного звітного періоду;

г) з початку наступного року.

9. Технологічний аспект облікової політики передбачає:

а) критерії визнання елементів звітності;

б) вибір форми бухгалтерського обліку;

в) порядок утворення статутного капіталу;

г) визначення структури бухгалтерії.

10. Які фактори необхідно враховувати під час формування облікової політики:

а) форма власності й організаційно-правовий статус;

б) галузева приналежність і вид діяльності;

в) організаційна структура управління й наявність структурних підрозділів;

г) усі відповіді правильні.

Практичні завдання

Мета практичного заняття – освоєння методів перевірки дотримання підприємством облікової політики, розробка плану та програми аудиту загальних та установчих документів і експертизи облікової політики.

Завдання 1

Аудиторській фірмі «Професіонал» згідно з договором необхідно здійснити перевірку загальних та установчих документів і провести експертизу облікової політики АТ «Мрія».

Термін перевірки – з 01.04.2017 по 03.04.2017.

Бригада аудиторів у складі:

– директор АФ сертифікований аудитор – Мироненко М. М.,

– старший (сертифікований) аудитор – Сидоренко С. С.

– аудитор – Михайленко М. М.

Умова завдання

1. Скласти план аудиту загальних та установчих документів і експертизи облікової політики АТ «Мрія» за методикою, наданою у п. 3 теми 5 .

2. Скласти програму проведення аудиту загальних та установчих документів і експертизи облікової політики АТ «Мрія» за методикою, наданою у п. 4 теми 5 та скориставшись інформацією щодо можливих варіантів облікової політики згідно з НП(С)БО 1 та П(С)БО.

Питання та завдання для самостійної роботи студентів

1. Аудит господарських договорів.
2. Аудит під час реорганізації підприємства.
3. Аудит при ліквідації підприємства.
4. Методика проведення експертизи облікової політики підприємств різних форм власності.
5. Методика аудиту додатків до облікової політики підприємства.
6. Методика аудиту акціонерних товариств.
7. Методика аудиту підприємств з іноземними інвестиціями.

Теми рефератів

1. Методика проведення експертизи загальних документів підприємства.
2. Методика аудиту установчих документів.
3. Методика проведення експертизи договорів.
4. Методика аудиту під час реорганізації підприємства.
5. Методика аудиту при ліквідації підприємства.
6. Методика проведення експертизи облікової політики підприємства.
7. Методика аудиту додатків до облікової політики підприємства.
8. Методика аудиту акціонерних товариств.

Термінологічний словник

Бухгалтерський облік – процес виявлення, вимірювання, реєстрації, накопичення, узагальнення, зберігання та передачі інформації про діяльність підприємства зовнішнім та внутрішнім користувачам для прийняття рішень.

Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку – нормативно-правовий акт, яким визначаються принципи та методи ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності підприємствами (крім підприємств, які відповідно до законодавства складають фінансову звітність за міжнародними

стандартами фінансової звітності та національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку в державному секторі), розроблений на основі міжнародних стандартів фінансової звітності і законодавства Європейського Союзу у сфері бухгалтерського обліку та затверджений центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну політику у сфері бухгалтерського обліку.

Облікова політика – сукупність принципів, методів і процедур, що використовуються підприємством для ведення бухгалтерського обліку, складання та подання фінансової звітності.

ТЕМА 9
АУДИТ АКТИВІВ ПІДПРИЄМСТВА

9.1. Методика аудиту необоротних активів

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

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

Об'єктами аудиту необоротних активів можуть бути:

– П(С)БО, якими керується підприємство під час ведення обліку необоротних активів;

– номенклатура робочих бухгалтерських рахунків, а також будова аналітичних рахунків з обліку необоротних активів;

– види необоротних активів;

– групи необоротних активів у середині кожного виду, їхня первісна і залишкова вартість;

– правильність документального оформлення операцій, пов'язаних з придбанням, виготовлення, рухом і вибуттям необоротних засобів;

– стан оперативного, інвентарного, аналітичного, синтетичного обліку;

– амортизація та індексація необоротних активів;

– операції з операційної та фінансової оренди необоротних активів;

– операції з капітального та поточного ремонту, технічного переобладнання, модернізації та реконструкції необоротних активів;

– інформація про порушення ведення обліку, нестачі, зловживання, які знайшли документальне підтвердження в актах ревізії,

перевірок, висновках аудиторів і постановах у правоохоронних органів.

Починати проведення аудиту необхідно з перевірки фінансової звітності та закінчуючи первинними документами за визначеним об'єктом. Групи об'єктів перевірки доцільно розглядати на трьох основних групах носіїв інформації:

1) фінансовій звітності;

2) регістрах обліку;

3) первинних документах.

З'ясуємо, у яких формах фінансової звітності відображаються об'єкти необоротних активів. Згрупуємо п'ять об'єктів обліку необоротних активів у таблиці 9.1:

Таблиця 9.1

Відображення об'єктів необоротних активів у фінансовій звітності

Назва форми	Код рядка	Назва рядка
Основні засоби		
Баланс		Основні засоби: первісна вартість
		Основні засоби: залишкова вартість
Звіт про власний капітал		
Примітки до річної фінансової звітності		Таблиця II «Основні засоби», графа 3
Нематеріальні активи		
Баланс		Нематеріальні активи: первісна вартість
		Нематеріальні активи: залишкова вартість
Звіт про власний капітал		
Примітки до річної фінансової звітності		Таблиця I «Нематеріальні активи», графа 3

Продовження таблиці 9.1

Знос (амортизація) необоротних активів		
Баланс		Основні засоби: знос
		Нематеріальні активи: накопичена амортизація
		Довгострокові біологічні активи: накопичена амортизація
Примітки до річної фінансової звітності		Таблиця II «Основні засоби», графа 4
		Таблиця I «Нематеріальні активи», графа 4
Незавершене будівництво		
Баланс		Незавершене будівництво Незавершені капітальні інвестиції
Звіт про власний капітал		
Примітки до річної фінансової звітності		Таблиця III «Капітальні інвестиції»
Довгострокові фінансові інвестиції		
Баланс		Довгострокові фінансові інвестиції: – що обліковуються за методом участі в капіталі інших підприємств; – інші фінансові інвестиції
Примітки до річної фінансової звітності		Таблиця IV «Фінансові інвестиції» рядок А «Фінансові інвестиції за методом участі в капіталі»; рядок Б «Інші фінансові інвестиції»

Регістрами аналітичного обліку необоротних активів є:

– журнальна форма – Журнал 4 та відомості 4.1, 4.2, 4.3.

Регістрами аналітичного обліку довгострокових фінансових інвестицій є:

– журнальна форма – Журнал 4, відомість 4.2;

Як правило, коли необоротний актив купується підприємством у постачальника, то постачальник повинен надати покупцю

певну технологічну документацію та наступний комплект бухгалтерських документів (у більшості випадків це і є документи з першої групи):

– Рахунок-фактура *Форма № 868* – у випадку попередньої оплати.

– Товарно-транспортна накладна *Форма № 1-ТН* – якщо об'єкт доставляється транспортом.

– Видаткова накладна або накладна-вимога на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів *Форма № М-11* – паралельно з 1-ТН або якщо доставка транспортом не використовується.

– Акт виконаних робіт (наданих послуг) – у випадку доставки транспортом сторонньої організації або виконання інших робіт при доведенні основного засобу до експлуатаційного стану.

– Податкова накладна – якщо постачальник є платником ПДВ.

Покупець надає постачальнику довіреність *Форма № М-2.*

За цим наказом господарські операції з будівництва, виготовлення, придбання, введення в експлуатацію, підтримання в робочому стані, поліпшення і вибуття основних засобів оформлюються підприємствами первинними документами (табл. 9.2).

Таблиця 9.2

Документи з руху основних засобів

Назва і шифр форми	**Мета застосування**
Форма № 03-1 Акт приймання-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів	– для оформлення зарахування до складу основних засобів окремих об'єктів; – для обліку вводу їх в експлуатацію; – для оформлення внутрішнього переміщення основних засобів із одного цеху (відділу, дільниці) в інший; – для оформлення передачі основних засобів зі складу (із запасу) в експлуатацію; – для виключення із складу основних засобів при передачі іншому підприємству (організації).

	Складається призначеною керівником постійно діючою комісією у момент руху основного засобу: – в 1-му примірнику у випадку придбання у виробника чи торговельної організації та контрагентом надана накладна; у іншого підприємства, яке використовувало його як основний засіб та при передачі оформило подібний акт; – в 2-х примірниках при внутрішньому переміщенні об'єкта, безкоштовній передачі об'єкта іншому підприємству, передачі об'єкта в операційну оренду; – в 3-х примірниках при продажу об'єкта іншому підприємству, при цьому – два примірники залишаються у продавця, третій – у покупця
Форма № ОЗ-2 Акт приймання-здачі відремонтованих, реконструйованих та модернізованих об'єктів	– для оформлення приймання-здачі основних засобів із ремонту, реконструкції та модернізації. Складається власником об'єкта в момент приймання або здачі: – в 1-му примірнику, якщо названі роботи виконувались власними силами на підприємстві; – в 2-х примірниках, якщо названі роботи здійснює стороннє підприємство
Форма № ОЗ-3 Акт на списання основних засобів	– для оформлення вибуття основних засобів (крім автотранспортних засобів) при повній або частковий їх ліквідації (розбирання, знищення). Складається в двох примірниках постійно діючою комісією в момент ліквідації, один примірник передається до бухгалтерії, другий залишається у матеріально відповідальної особи і є підставою для оприбуткування від ліквідації матеріалів, запчастин тощо
Форма № ОЗ-4 Акт на списання автотранспортних засобів	– для оформлення списання автомобіля вантажного чи легкового, причепа чи напівпричепа при їх ліквідації Див. Форму № ОЗ-3
Форма № ОЗ-5 Акт про установку, пуск та демонтаж будівельної машини	– в будівельно-монтажних організаціях для оформлення передачі, установки та пуску будівельних машин та наступного їх демонтажу і передачі машинопрокатній базі. Складається в двох примірниках представником машинопрокатної бази і будівельної організації

Продовження таблиці 9.2

Форма № ОЗ-6 Інвентарна картка обліку основних засобів	– для обліку всіх видів основних засобів, а також для групового обліку однотипних об'єктів основних засобів, що надійшли в експлуатацію в одному календарному місяці та таких, що мають одне і те ж виробничо-господарське призначення, технічну характеристику та вартість. Складається бухгалтерією в 1-му примірнику на підставі Акта Форми № ОЗ-1, накладних, розрахунків, технічної документації тощо
Форма № ОЗ-7 Опис інвентарних карток з обліку основних засобів	– для реєстрації інвентарних карток обліку основних засобів та контролю за їх схоронністю. Складається в 1-му примірнику у бухгалтерії за певний визначений період
Форма № ОЗ-8 Картка обліку руху основних засобів	– для обліку руху основних засобів по класифікаційних групах при ручній обробці облікової документації. Складається в 1-му примірнику у бухгалтерії за певний визначений період (рік)
Форма № ОЗ-9 Інвентарний список основних засобів	– для пооб'єктного обліку основних засобів за місцем їх знаходження (експлуатації) по матеріально-відповідальних особах. Складається в 1-му примірнику у бухгалтерії за певний визначений період щодо кожної матеріально відповідальної особи
Форма № ОЗ-14 Розрахунок амортизації основних засобів (для промислових підприємств)	– промисловим підприємством для визначення суми амортизації основних засобів, що належить до нарахування у звітному місяці. Складається в 1-му примірнику у бухгалтерії за всіма об'єктами
Форма № ОЗ-15 Розрахунок амортизації основних засобів (для будівельних організацій)	– будівельними організаціями для визначення суми амортизації основних засобів, що належить до нарахування у звітному місяці. Складається в 1-му примірнику у бухгалтерії за всіма об'єктами
Форма № ОЗ-16 Розрахунок амортизації з автотранспорту	– для визначення сум амортизації автотранспортних засобів, що належать до нарахування у звітному місяці. Складається в 1-му примірнику у бухгалтерії за всіма об'єктами

Після надходження, у процесі господарської діяльності основні засоби використовуються, тобто вони переносять свою вартість на собівартість (зношуються), їх ремонтують, продають, ліквідують тощо. Тому в таблиці, поданій нижче, розглянуто основні документи, які відображають рух основних засобів на інших етапах виробничого циклу (табл. 9.3).

Таблиця 9.3

Групування первинних документів з обліку основних засобів відносно їхнього руху в процесі діяльності (крім надходження)

Рух основних засобів	**Назва (коротка) та форми документів**
Знос (амортизація)	– Розрахунок амортизації ОЗ-14; – Розрахунок амортизації ОЗ-15; – Розрахунок амортизації ОЗ-15; – Самостійно розроблені відомості розрахунку амортизації
Ремонт	– Інвентарна картка ОЗ-6; *Власними силами (господарський спосіб):* – Накладна М-11; – Акт приймання-здачі ОЗ-2; – документи з формування витрат підприємства (заробітна плата, МШП тощо – буде розглянуто у питаннях відповідних тем) *Сторонніми організаціями (підрядний спосіб):* – Договір – за наявністю; – Рахунок-фактура № 868 – Довіреність М-2; – Видаткова накладна та/або Товарно-транспортна накладна 1-ТН; – Податкова накладна; – Акт приймання-передачі ОЗ-1; – Акт приймання-здачі ОЗ-2; – Акт виконаних робіт (наданих послуг); – КО-1, чек або платіжне доручення

Продовження таблиці 9.3

Вибуття	*Ліквідація:* – Наказ керівника підприємства; – Акт на списання основних засобів ОЗ-3; – Акт на списання автотранспортних засобів ОЗ-4; – Інвентарна картка ОЗ-6; – Інші форми документів аналітичного обліку основних засобів (ОЗ-7, ОЗ-8, ОЗ-9); – документи з формування витрат підприємства з ліквідації (заробітна плата, МШП тощо – буде розглянуто у питаннях відповідних тем); – Накладна М-11 *Продаж:* – Договір – за наявністю; – Рахунок-фактура № 868; – Довіреність М-2; – Видаткова накладна та/або Товарно-транспортна накладна 1-ТН; – Податкова накладна; – Акт приймання-передачі ОЗ-1; – Інвентарна картка ОЗ-6; – Інші форми документів аналітичного обліку основних засобів (ОЗ-7, ОЗ-8, ОЗ-9); – КО-1, чек або платіжне доручення

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

Починається перевірка з оцінки методики та організації обліку необоротних активів, зазначених у наказі «Про облікову політику». При цьому аудитор визначає методичні та організаційні особливості, з'ясовує можливість застосування тих чи інших методик, які можна запропонувати, та оцінює такі питання у наказі «Про облікову політику»:

– оцінку граничної вартості основних засобів, яка свідчить про розмежування основних засобів та малоцінних необоротних матеріальних активів;

– особливості аналітичного обліку основних засобів та інших необоротних матеріальних активів;

– методи нарахування амортизації основних засобів та інших необоротних матеріальних активів;

– термін корисної дії нематеріальних активів;

– метод нарахування амортизації нематеріальних активів;

– складання звітності матеріально відповідальними особами;

– наявність та використання робочого плану рахунків для обліку основних засобів, інших необоротних матеріальних активів, нематеріальних активів;

– використання типових та створених підприємством первинних документів, регістрів обліку, наявність графіка документообігу тощо;

– вивчення посадової інструкції бухгалтера з обліку необоротних активів, а саме: права і обов'язки цієї посадової особи для з'ясування доказів, які можна отримати від цієї посадової особи.

Окремі моменти із наказу «Про облікову політику» аудитор відображає у своїх робочих документах.

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

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

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

а) основних засобів;

б) інших необорних матеріальних активів;

в) нематеріальних активів;

г) капітальних інвестицій;

ґ) довгострокових фінансових інвестицій;

д) довгострокової дебіторської заборгованості;

е) довгострокових біологічних активів.

Більш детально зупинимось тільки на першій складовій – основних засобах.

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

Після цього також доцільно розглянути такі питання:

Аудит наявності та руху основних засобів. У ході вивчення цього питання аудитор повинен виконати ряд таких аудиторських процедур:

– порівняти статті балансу (1010, 1011, 1012) з даними таблиці 1 Приміток до річної фінансової звітності (Форма № 5) для з'ясування відповідності даних. Крім того, доцільно цю інформацію порівняти із даними статистичної звітності 11-ОЗ;

– порівняти дані балансу з даними оборотної відомості за синтетичними рахунками для уточнення даних за рахунками 10, 11, 131, 132, 152, 153. Під час виявлення відхилень аудитор фіксує їх у робочих документах;

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

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

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

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

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

– перевірити правильність організації аналітичного обліку, з'ясувати, чи закріплені основні засоби за матеріально відповідальними особами, як часто проводиться їхня інвентаризація тощо;

– з'ясувати, чи проведено розподіл основних засобів за групами амортизації;

– перевірити, як ведуться інвентарні картки, як часто в них здійснюються записи, чи всі записи щодо проведення ремонтів та нарахованих сум амортизації відображаються у них;

– перевірити всі первинні документи з надходження основних засобів, які підтверджують суму витрат на їхнє придбання, монтажні роботи (товарно-транспортні накладні, наряди на виконану роботу тощо) та визначають правильність первинної оцінки придбаних основних засобів, своєчасність введення в експлуатацію, оформлення Актом приймання-передачі ОЗ-1, віднесення до певної групи за нормами амортизації, а також правильність відображення на рахунках бухгалтерського обліку операцій, пов'язаних з їхнім придбанням;

– звернути особливу увагу на операції з надходження основних засобів, а саме: як внески до статутного капіталу (правильність документального оформлення, відсутність податкового кредиту з податку на додану вартість, правильність визначення первісної вартості, відображення на рахунках), у результаті безкоштовного надходження, придбання за операціями фінансового лізингу тощо;

– перевірити доцільність та необхідність ліквідації основних засобів, реалізації основних засобів, правильність документального оформлення, наявність наказів, розпоряджень про ліквідацію основних засобів, експертну оцінку їхньої вартості у разі необхідності, правильність оформлення актів ліквідації ОЗ-3 та ОЗ-4, відображення витрат, пов'язаних із ліквідацією, наявність цінних відходів і їхня вартість, яка відображена у акті, визначення суми зносу, правильність відображення операцій на рахунках бухгалтерського обліку;

– особливу увагу необхідно приділити обліку інших необоротних матеріальних активів відповідно до ПСБО 7 та податкового законодавства.

Аудит правильності нарахування амортизації та зносу основних засобів необхідно починати із визначення методів нарахування амортизації основних засобів відповідно до наказу «Про облікову політику», правильності віднесення основних засобів до груп, виходячи із норм амортизації, перевірити правильність нарахування амортизації, виходячи з терміну введення об'єктів в експлуатацію та терміну корисної дії, при цьому необхідно перевірити наявність основних засобів невиробничого призначення.

Шляхом застосування вибірки аудитор перевіряє розрахунки амортизаційних відрахувань, під час виявлення помилок усі розрахунки перевіряються суцільним методом. У ході перевірки нарахування необхідно звернути увагу на те, яким чином здійснюється розрахунок, чи за кожним інвентарним об'єктом, чи в цілому по групах, а також перевірити методику розрахунку відповідно до чинної нормативної бази. Особливо необхідно перевірити правильність нарахування амортизації інших необоротних матеріальних активів.

Аудитор обов'язково повинен перевірити своєчасність відображення суми нарахованої амортизації в інвентарних картках.

У разі виявлення помилки необхідно повідомити управлінський персонал та керівника аудиторської фірми чи керівника групи.

Аудит основних засобів, переданих в оренду. Під час здійснення аудиту основних засобів, переданих у оренду, доцільно перевірити договори та їхні умови. Сума орендної плати не повинна

бути нижчою від місячної суми амортизації з урахування податку на додану вартість. Необхідно також звернути увагу на наявність вартості переданих в оренду основних засобів. Потрібно також перевірити наявність послуг з оренди, їхню вартість, а також з'ясувати, чи є основні засоби в суборенді.

Також необхідно перевірити відображення у бухгалтерському обліку витрат за об'єктами, переданими в оперативну оренду, а також правильність відображення в обліку доходів від оренди.

Особливу увагу необхідно звернути на вартість капітальних і поточних ремонтів орендованих основних засобів і відображення цих витрат у бухгалтерському обліку.

Для накопичення інформації аудиторові доцільно використовувати таблиці, у яких відображаються всі відхилення: помилки, розбіжності, зловживання тощо, що дасть більше можливостей для визначення загальної суми відхилень.

9.2. Методика аудиту запасів

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

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

Об'єктами аудиту запасів можуть бути:

1. Елементи облікової політики:

– П(С)БО, якими керується підприємство під час ведення обліку запасів;

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

– перелік витрат, що не включаються до первісної вартості запасів;

– порядок відображення в обліку запасів, що не принесуть підприємству економічної вигоди в майбутньому;

– метод оцінювання та списання виробничих запасів;

– порядок визначення первісної вартості запасів, виготовлених власними силами;

– порядок обліку випуску готової продукції;

– порядок списання вартості МШП під час їхньої передачі в експлуатацію;

– первинні документи з обліку витрат виробництва;

– об'єкти обліку виробничих витрат та об'єкти калькулювання;

– склад виробничої собівартості;

– перелік статей калькуляції за видами виробництв;

– метод обліку витрат і калькулювання;

– порядок оцінювання залишків незавершеного виробництва;

– перелік загальновиробничих витрат, які належать до постійних і змінних;

– розмір нормальної виробничої потужності;

– порядок розподілу загальновиробничих витрат та база розподілу;

– одиниця виміру, за якою обліковуються витрати у кожному виді виробництва.

2. Операції з обліку:

– виробничих запасів;

– малоцінних та швидкозношуваних предметів;

– витрат основного виробництва;

– витрат допоміжного виробництва;

– формування фактичної виробничої собівартості;

– браку у виробництві;

– напівфабрикатів;

– готової продукції;

– товарів.

3. Записи в первинних та зведених документах, регістрах обліку та у звітності.

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

Аудитор, отримавши завдання на проведення аудиту запасів, складає план і програму проведення аудиту, і відповідно до неї розпочинає проводити перевірку.

Аудиторську перевірку необхідно починати з вивчення зовнішніх і внутрішніх стандартів, що регулюють організацію і методику ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності щодо надання інформації з обліку запасів.

Починається перевірка з оцінки методики та організації обліку запасів, зазначених у наказі «Про облікову політику». При цьому аудитор визначає методичні та організаційні особливості, з'ясовує можливість застосування тих чи інших методик, які можна запропонувати. Він аналізує записи у наказі «Про облікову політику», а саме:

– яка облікова оцінка запасів;

– відповідно до якого методу оцінки вибуття запасів проводиться їхнє списання за різними напрямами: відпуском на виробництво, реалізацію, для власних потреб тощо;

– які рахунки і субрахунки передбачені робочим планом рахунків для обліку запасів;

– на яких рахунках здійснюється і який метод використовується для накопичення витрат і проведення розрахунку транспортно-заготівельних витрат за кожним видом запасів;

– що зазначено у посадовій інструкції бухгалтера з обліку запасів;

– чи наявний і раціонально складений графік документообороту за виробничими запасами;

– чи розроблено порядок складання і подання звітів матеріально відповідальними особами;

– чи наявний та фактично виконується план проведення інвентаризацій запасів тощо.

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

Разом з тим аудитор проводить тести на відповідність, тобто здійснює опитування посадової особи для визначення тих моментів з обліку запасів, на які аудитор повинен звернути максимальну

увагу, а також він виявляє, за якими завданнями доречно провести перевірку шляхом застосування вибірки. Далі аудитор починає проводити перевірку залишків і оборотів на рахунках, використовуючи процедури по суті, тобто сам процес перевірки, застосовуючи при цьому різні методи і прийоми фактичного та документального контролю.

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

Перевірку запасів аудитор розпочинає з порівняння інформації про наявність запасів за кожною статтею балансу, де відображено залишки за статтями даного об'єкта перевірки, із даними Оборотної відомості за синтетичними рахунками (оборотного балансу) і даними Головної книги (в основному перевірку здійснюють на звітну дату, на початок і кінець року). Аудитор вивчає дані фінансової звітності і визначає для себе завдання, яким необхідно приділити максимум уваги. При розробці процедур аудитор повинен звертати увагу на найбільш типові помилки, які зустрічаються під час проведення аудиту запасів. Особливу увагу необхідно звернути на такі операції:

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

– фактичне використання методу вибуття запасів та його відповідність методу, зазначеному в наказі «Про облікову політику» (іноді підприємства визначають у наказі один метод, наприклад FIFO, а на практиці використовується не тільки FIFO, але й метод середньозваженої собівартості для однієї групи запасів тощо);

– правильність розрахунку транспортно-заготівельних витрат (ТЗВ) за кожним видом запасів окремо, а також необхідно з'ясувати, чи включено у розрахунок ТЗВ вартість запасів, що списані у результаті псування, втрат тощо, оскільки їх необхідно списувати на витрати з урахуванням фактичної собівартості. Як правило, підприємства розраховують ТЗВ тільки з урахуванням вартості запасів, які реалізовані чи використані на виробництво, у

результаті чого собівартість готової продукції (товарів, робіт, послуг) за цих обставин часто буває завищена;

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

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

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

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

Під час виявлення відхилень аудитор повинен зробити записи у робочі документи, при цьому необхідно з'ясувати, в якому періоді виникли ці відхилення чи невідповідності, чи є вони суттєвими. При цьому до робочого документа обов'язково необхідно додати докази (копії первинних документів, регістрів тощо, зроблених із застосуванням засобів копіювальної техніки).

Необхідно перевірити, як часто проводились інвентаризації запасів і які результати за кожною з них, яким чином відображались вони в обліку. У разі необхідності аудитор може вимагати від клієнта проведення інвентаризації у період здійснення аудиту, спостерігати за методикою проведення. За результатами цієї інвентаризації аудитор може провести тільки контрольну перевірку.

Аудитор повинен провести перевірку за кожним із видів запасів окремо, оскільки облік кожного виду може мати свою специфіку.

Так, при *перевірці сировини й матеріалів* необхідно перевірити регістри обліку, звіти матеріально відповідальних осіб, первинні документи, картки складського обліку для виявлення понаднормового списання матеріалів, сировини чи наявності «червоних» залишків, які виникають у тому випадку, коли матеріалів

списано більше ніж є в наявності (як правило, це відбувається під час оприбуткування не всіх надходжень сировини і матеріалів на підприємство і наявності «сірої» готової продукції, яка не була відображена у обліку), правильність розрахунку ТЗВ за матеріалами, які відносять до конкретного виду продукції, а не тільки на всю продукцію в цілому тощо. В основному такі перевірки проводять шляхом вибірки, але під час виявлення значних порушень доцільно перевірити цю ділянку обліку суцільним методом.

Під час *перевірки готової продукції* необхідно звернути увагу на використання фактичного методу оцінки вибуття запасів під час реалізації її покупцям і відображення в обліку фіктивної собівартості реалізованої готової продукції (так, досить часто за наявності обраного у наказі методу FIFO фактично використовується метод середньозваженої собівартості). Також доцільно перевірити правильність визначення фактичної собівартості виготовленої та реалізованої продукції, використання звичайної ціни при відпуску пов'язаним особам та ін.

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

Під час проведення *аудиту товарів* необхідно перш за все визначити, яким видом торгівлі займається підприємство – оптова чи роздрібна торгівля або ресторанне господарство та уточнити, за якою оцінкою ведеться облік. При здійсненні клієнтом оптової торгівлі аудиторові необхідно враховувати, який метод оцінки вибуття товарів визначено наказом «Про облікову політику»: FIFO, ідентифікована собівартість, середньозважена собівартість, а також, яка застосовується методика формування ціни у ході реалізації товарів через роздрібну торговельну мережу – купівельна

ціна або ціна продажу. У випадку наявності у клієнта підприємств (ділянок) ресторанного господарства необхідно з'ясувати, за яким із двох можливих варіантів організовано облік: із застосування рахунків виробництва або без них.

Так, під час формування продажної вартості товарів у роздрібній торгівлі допускається багато помилок під час здійснення розрахунку торгової націнки, що належить до реалізованих товарів, а тому майже всі означені розрахунки необхідно перевірити суцільним способом. Це пов'язано із тим, що за різних випадків не всі товари, які реалізовано та списано (у результаті іншого вибуття товарів) включаються у розрахунок. У результаті такого неправильного визначення суми торгової націнки, що належить до реалізованих товарів і до їхнього залишку, визначається неправильний результат, який неправильно формує собівартість реалізованих товарів, надалі – витрати підприємства і фінансовий результат.

Крім того, необхідно перевірити суцільним методом правильність щомісячного розрахунку транспортно-заготівельних витрат, які відносять до реалізованих товарів, їх іншого вибуття та їхній залишок на кінець місяця. На жаль, підприємствами часто допускаються значні порушення, які суттєво впливають на собівартість реалізованих товарів, а у результаті – й на фінансовий результат.

Необхідно нагадати, що всі аудиторські процедури, пов'язані з наявністю та рухом запасів, доцільно проводити за методом дедукції, починаючи із фінансової звітності, даних оборотної відомості за синтетичними рахунками, Головної книги, регістрів обліку, звітів матеріально відповідальних осіб, та закінчуючи первинними документами, із проведенням інвентаризації паралельно з аудиторською перевіркою для того, щоб порівняти її результати з даними обліку. Тільки таким чином може бути перевірена інформація щодо наявності та руху запасів і висловлена об'єктивна відповідна думка аудитора.

Якщо певна інформація, що стосується операцій з надходження чи реалізації запасів, викликала у аудитора сумнів, то необхідно за цією господарською операцією перевірити всю інформацію суцільним способом. За такою операцією необхідно перевірити

усі документи, щоб зібрати достатні та відповідні аудиторські докази, починаючи від договору, наявності та правильності оформлення довіреності, товарно-транспортних накладних, податкових накладних, видаткових накладних, матеріальних ордерів, звітів матеріально відповідальних осіб та закінчуючи аудитом записів у регістри обліку за окремими рахунками та проведення розрахунку чи іншої операції щодо використання цих запасів у виробництві.

У ході виявлення суттєвих відхилень чи зловживань аудитор повідомляє про це найвищий управлінський персонал (керівництво) клієнта , а з усіх документів і регістрів знімає копії, як докази, що зможуть підтвердити недостовірність чи виявлені відхилення у фінансовій звітності й обліку та використані аудитором відповідні дії. За всіма виявленими фактами невідповідностей аудитори обов'язково здійснюють записи до своїх робочих документів.

Для накопичення інформації аудиторові доцільно використовувати таблиці, у яких відображаються всі відхилення: помилки, розбіжності, зловживання тощо, що надасть більше можливостей для визначення загальної суми відхилень.

9.3. Методика аудиту дебіторської заборгованості

Мета аудиту дебіторської заборгованості – підтвердити інформацію щодо повноти, достовірності, законності та правильності відображення в обліку та своєчасність розрахунків з дебіторами, а також установити дотримання підприємством вимог П(С)БО 10 «Дебіторська заборгованість».

Предмет аудиту дебіторської заборгованості – господарські процеси та операції, пов'язані з розрахунками підприємства з дебіторами, а також відносини, що виникають при цьому на підприємстві та за його межами.

Об'єктами аудиту дебіторської заборгованості можуть бути:

1. Елементи облікової політики:

– П(С)БО, якими керується підприємство під час ведення обліку розрахунків з дебіторами;

– номенклатура робочих бухгалтерських рахунків, а також будова аналітичних рахунків з обліку дебіторської заборгованості;

– порядок проведення інвентаризації розрахунків;

– порядок нарахування резерву сумнівних боргів;

– форми бланків документів, регістрів обліку, звітності;

– форми бланків векселів, цінних паперів;

– терміни подання документів до бухгалтерії для пред'явлення рахунків, векселів.

2. Операції з обліку:

– розрахунків з покупцями та замовниками;

– розрахунків за претензіями та відшкодуваннями матеріального збитку;

– розрахунків з підзвітними особами підприємства;

– розрахунків за виданими авансами;

– розрахунків за іншими операціями;

– розрахунків з різними дебіторами;

– резерву сумнівних боргів;

– короткострокових одержаних векселів.

3. Записи в первинних документах, регістрах обліку та звітності.

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

Аудитор, отримавши завдання на проведення аудиту дебіторської заборгованості, складає план і програму проведення аудиту та відповідно до неї розпочинає проводити перевірку.

Починається перевірка з оцінки методики та організації обліку дебіторської заборгованості, зазначених у наказі «Про облікову політику». При цьому аудитор визначає методичні та організаційні особливості, з'ясовує можливість застосування тих чи інших методик, які можна запропонувати, та оцінює такі питання у наказі «Про облікову політику»:

– оцінка дебіторської заборгованості;

– методика розрахунку резерву сумнівних боргів;

– перевірка робочого плану рахунків, уточнення, які саме рахунки і субрахунки використовує підприємство для обліку дебіторської заборгованості та яким чином деталізує інформацію;

– питання, відображені у посадових інструкціях бухгалтерів з обліку розрахунків з дебіторами;

– наявність використання іноземної валюти під час проведення розрахунків з іноземними контрагентами тощо.

Аудит розрахунків з дебіторами може проводитися за такими основними напрямами:

– аудит розрахунків з покупцями;

– аудит розрахунків з підзвітними особами;

– аудит розрахунків з іншими дебіторами.

На основі завдання та програми проведення перевірки аудитор приступає до проведення аудиту дебіторської заборгованості.

Аудит розрахунків з дебіторами необхідно починати з оцінки даних фінансової звітності, а саме: балансу, з якого з'ясовують суму заборгованості покупців за товари, роботи, послуги та суму резерву сумнівних боргів. Суму дебіторської заборгованості за балансом доцільно порівняти з Оборотною відомістю за синтетичними рахунками. У випадку невідповідності сум аудитор фіксує ці порушення у своїх робочих документах. Порушеннями можуть бути згорнуті залишки (дебетове сальдо та кредитове взаємно перекриваються), дебіторська заборгованість за розрахунками з покупцями і замовниками перекривається кредиторською заборгованістю за розрахунками з постачальниками та іншими кредиторами тощо.

Потім аудитор повинен порівняти дані Оборотної відомості за синтетичними рахунками саме за рахунком 36 з даними регістрів синтетичного та аналітичного обліку. При цьому доцільно звернути увагу на залишки, що є «не закритими» протягом одного року, перевіривши їхнє виникнення та спосіб погашення дебіторської заборгованості.

При цьому необхідно з'ясувати, чи не було за окремими субрахунками чи рахунками перекриття дебіторської (рахунки 36, 37) та кредиторської заборгованості (рахунки 63, 68) та відображення залишків за іншими рахунками, їхню відповідність даним фінансової звітності.

Аудитор починає з'ясовувати наявність простроченої заборгованості від року до трьох, списаної дебіторської заборгованості, проведення службового розслідування перед списанням дебіторської

заборгованості, виявлення зловживань щодо закриття дебіторської заборгованості кредиторською заборгованістю, навіть за різними підприємствами, термін позивної дальності за якими закінчився.

Особливу увагу аудитор повинен приділити простроченій дебіторській заборгованості, причинам її виникнення; заходам, які було проведено менеджерами для її повернення, чи було встановлено особу, яка допустила виникнення такої заборгованості. Аудиторові необхідно визначити, яка політика існує на підприємстві щодо використання заходів з відшкодування простроченої дебіторської заборгованості.

Під час проведення аудиту розрахунків з покупцями і виявлення у процесі перевірки простроченої дебіторської заборгованості необхідно перевірити таке:

– термін виникнення заборгованості;

– наявність та правильність заповнення первинних документів: довіреності, видаткових накладних, товарно-транспортних накладних, податкових накладних, договору;

– заходи, які використовувались до відшкодування дебіторської заборгованості: пред'явлення претензії, направлення актів взаємозвірки розрахунків, листів тощо;

– наявність та правильність списання дебіторської заборгованості за рахунок нарахованого резерву сумнівних боргів або за рахунок інших джерел тощо.

Аудитор повинен виявити можливе зловживання під час погашення заборгованості покупців, а саме: розрахунків готівкою із можливим неоприбуткуванням її в касу підприємства і наступним списанням такої дебіторської заборгованості як простроченої або безнадійної.

Наступним кроком аудитора є перевірка методики нарахування резерву сумнівних боргів. Її необхідно порівняти з методикою, визначеною наказом «Про облікову політику». Крім того, необхідно перевірити всі суми дебіторської заборгованості, що списані за рахунок резерву, та провести інвентаризацію правильності нарахованих сум резерву та існуючого залишку цього резерву.

Особливу увагу під час проведення аудиту дебіторської заборгованості доцільно звернути на розрахунки з разовими покупцями,

документальне оформлення та способи розрахунків підприємства з ними.

Усі виявлені помилки і зловживання аудитор фіксує у своїх робочих документах, детально описуючи наявні ситуації, та підкріпляє виявлені факти первинними документами, записами у регістрах тощо. Крім того, при з'ясуванні наявності простроченої дебіторської заборгованості, особливо яка виникла при розрахунках із разовими клієнтами, аудиторові необхідно рекомендувати керівництву направити контрагенту акти звірки взаємних розрахунків для підтвердження достовірності залишків за аналітичними рахунками. Копії цих актів також доцільно прикласти до робочих документів аудитора.

Аудит розрахунків з підзвітними особами необхідно здійснювати суцільним методом у зв'язку із тим, що ці операції мають найвищий ризик щодо їхнього оформлення та відображення в обліку. Крім того, ці операції мають досить високий ризик щодо неправильності визначення сум, які підлягають відшкодуванню.

Перевірку починають за типовою дедуктивною методикою – після ознайомлення із внутрішніми стандартами підприємства щодо розрахунків з підзвітними особами порівнюють дані звітності за об'єктом перевірки, Оборотної відомості за синтетичними рахунками, записами Головної книги та перевірки записів у регістрах синтетичного та аналітичного обліку за рахунком 372 «Розрахунки з підзвітними особами».

Аудитор повинен перевірити як організований облік. Облік за цим видом розрахунків повинен вестись у одному регістрі за різними валютами (з метою контролю за використанням грошових коштів, оскільки особа може отримати декілька валют). При цьому необхідно приділяти увагу документам, що підтверджують використання коштів, виданих під звіт. Необхідно перевірити правильність визначення добових відповідно до Наказу керівника на відрядження оригіналам підтверджувальних документів і відміткам про відрядження. Особливу увагу необхідно приділити витратам на відрядження за кордон (щодо виплати добових у гривні та в іноземній валюті і правильності визначення цих витрат), а також перевірити як правильність, так і своєчасність повернення в касу

невикористаної суми коштів, особливо під час отримання авансу в іноземній валюті та при видачі особі банківської платіжної картки і проведенні витрат (а особливо – перевитрат) у іноземній валюті. Кожна валютна операція також перевіряється на правильність відображення в обліку курсової різниці.

Наступним кроком є здійснення аудиту розрахунків з іншими дебіторами. Проводити аудит за цим видом розрахунків доцільно за такими напрямами: розрахунки за виданими авансами, розрахунки за претензіями, розрахунки з матеріально відповідальними особами за відшкодування завданих збитків, розрахунки з іншими кредиторами та ін.

Аудитор починає перевірку за методом дедукції із виявлення у балансі залишків за цими рахунками та порівняння їх з даними Оборотної відомості за синтетичними рахунками. При цьому доцільно виявити, чи були залишки протягом року за цими рахунками і яким чином пройшло закриття цієї заборгованості.

Під час перевірки розрахунків з іншими дебіторами доцільно перевірити правильність відшкодування завданих збитків матеріально відповідальною особою за кожною нестачею чи псуванням матеріальних цінностей (особливо необхідно перевірити правильність визначення кратної суми з урахуванням ПДВ). А тому необхідно перевірити залишки за кожним аналітичним рахунком чи за господарською операцією, починаючи з регістрів обліку, а потім – первинних документів та інших необхідних (можливо, юридичних чи судових) документів. При цьому потрібно з’ясувати за кожним документом правильність відображення господарських операцій, визначення сум відшкодування та своєчасного перерахування сум податків і кратної вартості до бюджету. У ході виявлення відхилень аудиторові доцільно зняти копії документів та відобразити всі факти у своїх робочих документах. Разом із тим аудитор повинен рекомендувати підприємству шляхи виправлення помилок.

Для накопичення інформації аудиторові доцільно використовувати таблиці, у яких відображаються усі відхилення: помилки, розбіжності, зловживання тощо, що надасть більше можливостей для визначення загальної суми відхилень.

9.4. Методика аудиту грошових коштів

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

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

Об'єктами аудиту грошових коштів можуть бути:

1. Елементи облікової політики:

– П(С)БО, якими керується підприємство при веденні обліку грошових коштів;

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

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

– порядок здачі виручки касирами підприємства;

– форми бланків документів, регістрів обліку та звітності;

– порядок укладання договору про повну матеріальну відповідальність;

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

– порядок проведення інвентаризації коштів.

2. Операції з обліку коштів:

– грошові кошти в касі чи операційних касах підприємства;

– грошові кошти на рахунках у банку;

– грошові кошти в національній валюті;

– грошові кошти в іноземній валюті;

– інші кошти.

3. Записи в первинних та зведених документах, регістрах обліку та у звітності.

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

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

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

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

– вивчає посадові інструкції бухгалтерів з обліку грошових коштів;

– визначає номери поточних та інших рахунків в установах комерційних банків, як у національній, так і у іноземній валютах;

– з'ясовує наявність ліміту залишку коштів у касі (для головної каси та окремих операційних кас за окремими об'єктами);

– визначає, скільки операційних кас за окремими підрозділами має підприємство і порядок здачі виручки на них;

– з'ясовує використання іноземної валюти під час видачі готівкової іноземної валюти та проведення розрахунків з іноземними контрагентами тощо.

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

Аудит грошових коштів необхідно починати з оцінки даних фінансової звітності, а саме: балансу, з якого з'ясовують суму грошових коштів у національній та іноземній валюті, та залишки готівки у касі на початок і кінець звітного періоду та порівнюють з Оборотною відомістю за синтетичними рахунками, щоб дійсно підтвердити залишки у розрізі окремих рахунків: каса, поточний

рахунок (за кожним рахунком в установі банку), інші рахунки в установах комерційних банків. Усі ці суми грошових коштів також необхідно порівняти з Головною книгою та регістрами бухгалтерського обліку. У випадку невідповідності сум аудитор фіксує порушення у робочих документах.

Аудит грошових коштів проводиться за такими основними напрямами:

– аудит грошових коштів у касі у національній та іноземній валюті;

– аудит грошових коштів на поточних рахунках у національній та іноземній валюті;

– аудит грошових коштів на інших рахунках у комерційних банках;

– аудит грошових коштів у дорозі у національній та іноземній валюті.

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

На основі отриманого завдання на проведення аудиту грошових коштів і відповідно до програми аудитор перевіряє, скільки операційних кас має підприємство (підприємство може мати центральну касу та каси у магазинах, кафе та інших організаціях і установах), з яких виручка може бути здана як через інкасаторів, так і через центральну касу для зарахування на поточний рахунок. За кожною касою повинен вестись окремий облік руху готівки у касових книгах.

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

Аудитор повинен визначитися з лімітом каси, розрахованим і затвердженим підприємством, перевірити Касову книгу та звіти касирів, з метою з'ясування – чи не було перевищення ліміту каси за період, що перевіряється, та чи використовувались кошти за призначенням.

Перед проведенням перевірки аудитор повинен оцінити стан внутрішнього контролю на підприємстві, визначити особи, які мають право виписувати та підписувати касові ордери, повинні здійснювати контроль за рухом касових операцій. Аудитор повинен перевірити на наявність ознак проведення формальної інвентаризації каси на підприємстві та договору про повну матеріальну відповідальність касира.

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

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

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

та синтетичного обліку. У випадку виявлення відхилень він фіксує цю інформацію у робочих документах.

Аудитор перевіряє всі операції з поточних рахунків у комерційних банках на предмет виявлення порушень, а саме:

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

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

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

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

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

Аудит грошових коштів на інших рахунках в установі банку необхідно проводити, починаючи із виявлення рахунків, які має підприємство в установі банку, перевірка аналітичного обліку за рахунками, особливості організації обліку (рахунки і субрахунки за робочим планом рахунків, документооборот, регістри аналітичного

обліку та синтетичного обліку). Під час проведення перевірки необхідно перевірити наявність договору по тому чи іншому рахунку, які умови за депозитним рахунком, своєчасність зарахування на рахунок коштів, повернутих установою банку, правильність відображення у обліку зарахованих відсотків як суми фінансових доходів.

У ході здійснення аудиту коштів на рахунку по корпоративній банківській платіжній картці необхідно перевірити:

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

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

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

Аудиторська перевірка коштів у дорозі починається з вивчення кожної господарської операції з коштів у дорозі суцільним способом. При цьому аудитор повинен з'ясувати причини виникнення кожної такої операції, перевірити правильність закриття за кожною.

Ці операції можуть виникати у момент здачі виручки у вечірню касу в останній день місяця. А тому аудитор повинен перевірити, чи всі кошти зараховано на поточний рахунок, чи були випадки невідповідності сум, зданих через інкасатора та зарахованих на поточний рахунок, і як відображено в обліку такі розбіжності. Аудитор повинен перевірити правильність відображення операцій з придбання та продажу іноземної валюти, оскільки на підприємстві ці кошти не завжди правильно відображають на рахунках. Ці кошти також є коштами в дорозі.

Для накопичення інформації аудиторові доцільно використовувати таблиці, у яких відображають усі відхилення: помилки, розбіжності, зловживання тощо, що надасть більше можливостей для визначення загальної суми відхилень.

Питання та завдання для самоперевірки

Теоретичні питання

1. Мета і завдання аудиту необоротних активів.
2. Нормативно-правове забезпечення аудиту необоротних активів.
3. Джерела аудиторських доказів перевірки необоротних активів.
4. Методика аудиту необоротних активів.
5. Типові та можливі порушення обліку необоротних активів (за видами необоротних активів).

Тестові завдання (активи)

1. Під час перевірки оцінки нематеріальних активів аудитор визначає завдання щодо встановлення їхньої вартості при:

а) вдосконаленні нематеріальних активів;

б) безоплатному отриманні нематеріальних активів;

в) внесенні до статутного капіталу підприємства;

г) усі відповіді правильні.

2. Аудитор має знати, що згідно з методом нарахування події визнаються:

а) у момент їхнього здійснення;

б) наприкінці звітного періоду;

в) у момент початку руху грошових коштів, пов’язаних із операціями та подіями;

г) у момент складання квартальної бухгалтерської звітності.

3. Під час проведення аудиту поточних активів перевіряються:

а) грошові кошти на рахунку в банку;

б) нематеріальні активи;

в) цінні папери, які придбані для подальшої реалізації;

г) усі відповіді правильні.

4. Аудитор визнає правильним віднесення витрат на придбання необоротних активів на рахунок:

а) адміністративних витрат;

б) капітальних інвестицій;

в) довгострокових фінансових інвестицій;

г) виробничих запасів.

5. У ході аудиту обліку запасів до основних первинних документів не варто відносити:

а) лімітно-забірну картку;

б) прибутковий ордер;

в) доручення;

г) банківську виписку.

6. Для підтвердження повноти обліку грошових коштів найбільш достовірним доказом є:

а) аналіз руху грошових коштів на підставі первинних документів;

б) інвентаризація;

в) відомості, отримані від бухгалтера;

г) відомості, отримані від касира.

7. Під час перевірки аудитору необхідно пам'ятати, що вартість капітального ремонту основного засобу включається до:

а) витрат звітного періоду;

б) балансової вартості об'єкта основних засобів;

в) повної амортизації активу;

г) фактичної собівартості основних засобів.

8. З якою періодичністю визначається собівартість запасів при вибутті їх у виробництво під час використання методу середньозваженої собівартості:

а) щодня;

б) на дату складання звітності;

в) одноразово за звітний місяць;

г) щотижнево.

9. Відповідно до цього методу оцінки запасів ТМЦ використовуються в тій послідовності, в якій ці запаси надійшли на підприємство:

а) метод ідентифікованої собівартості;

б) метод нормативних витрат;

в) метод FIFO;

г) метод ціни продажу.

10. Яким методом оцінюються запаси і послуги, що використовуються для спеціальних замовлень і проектів, а також запаси, що не заміняють один одного:

а) методом ідентифікованої собівартості;

б) методом середньозваженої собівартості;

в) методом ціни продаж;

г) методом нормативних витрат.

***11. Що з зазначеного не входить до складу активів підприємства*:**

а) необоротні активи;

б) оборотні активи;

в) групи вибуття (необоротні активи, які втримуються підприємством і призначені для продажу);

г) доходи майбутніх періодів.

12. Методи оцінки вибуття запасів:

а) ідентифікована собівартість, середньозважена собівартість, FIFO;

б) ціна продаж, FIFO, нормативних витрат;

в) ідентифікована собівартість, FIFO, нормативних витрат;

г) ідентифікована собівартість, середньозважена собівартість, FIFO, ціна продаж, нормативних витрат.

13. До складу оборотних активів входять:

а) виробничі запаси;

б) дебіторська заборгованість;

в) грошові кошти;

г) усі відповіді правильні.

***14. Порядок відображення в обліку й звітності запасів регламентується*:**

а) П(С)БО 8;

б) НП(С)БО 1;

в) П(С)БО 9;

г) П(С)БО 30.

15. Яку суму не може перевищувати залишок резерву сумнівних боргів на дату балансу:

а) суму дебіторської заборгованості на ту ж дату;

б) суму кредиторської заборгованості на ту ж дату;

в) суму коштів у касі підприємства;

г) суму коштів на поточному рахунку підприємства.

16. Порядок відображення в обліку й звітності дебіторської заборгованості регламентується:

а) П(С)БО 8;

б) П(С)БО 9;

в) П(С)БО 10;

г) П(С)БО 11.

17. Під час придбання фінансові інвестиції відображаються в обліку за :

а) емісійною вартістю;

б) амортизаційною вартістю;

в) фактичною собівартістю;

г) номінальною вартістю.

18. Як транспортно-заготівельні витрати відображаються в обліку:

а) включаються до собівартості придбаних запасів або відображаються окремо;

б) включаються до собівартості виготовленої або реалізованої продукції;

в) відображаються окремо;

г) включаються до витрат майбутніх періодів.

19. Транспортно-заготівельні витрати розподіляються між:

а) залишком готової продукції та реалізованої;

б) залишком запасів та сумою запасів, що вибули;

в) залишком готової продукції та залишком запасів;

г) витратами виробництва та витратами діяльності.

20. Діленням суми залишків ТЗВ на початок місяця та ТЗВ за місяць на суму залишку запасів на початок місяця і запасів за місяць визначається:

а) коефіцієнт розподілу витрат;

б) середній відсоток ТЗВ;

в) індекс переоцінки;

г) коефіцієнт оборотності запасів.

Практичні завдання

Мета практичного заняття – з'ясування мети та завдань аудиту необоротних активів, визначення чинної нормативної бази із розкриттям змісту кожного джерела у частині, що стосується безпосередньо обліку необоротних активів, набуття практичних навичок щодо підтвердження чинності господарських ситуацій, пов'язаних із обліком необоротних активів, з'ясування типових та можливих порушень обліку необоротних активів.

1. Методика аудиту надходження основних засобів.
2. Методика аудиту вибуття основних засобів.
3. Методика аудиту нарахування амортизації основних засобів.
4. Перевірка правильності відображення витрат на ремонт, добудову, дообладнання, реконструкцію, модернізацію та інше поліпшення основних засобів.
5. Перевірка правильності оцінювання та переоцінювання основних засобів.
6. Методика аудиту орендованих основних засобів (окремо – у орендаря та орендодавця) за операційною та фінансовою орендою.
7. План та програма аудиту основних засобів.

Питання та завдання для самостійної роботи студентів

1. Методика аудиту інших необоротних матеріальних активів, типові та можливі порушення.
2. Методика аудиту нематеріальних активів, типові та можливі порушення.
3. Методика аудиту зносу (амортизації) необоротних активів, типові та можливі порушення.
4. Методика аудиту довгострокових фінансових інвестицій, типові та можливі порушення.
5. Методика аудиту капітальних інвестицій, типові та можливі порушення.
6. Методика аудиту довгострокових біологічних активів, типові та можливі порушення.
7. Методика аудиту довгострокової дебіторської заборгованості та інших необоротних активів, типові та можливі порушення.
8. Джерела аудиторських доказів перевірки довгострокових фінансових інвестицій.
9. Джерела аудиторських доказів перевірки довгострокової дебіторської заборгованості.
10. Джерела аудиторських доказів перевірки довгострокової дебіторської заборгованості та інших необоротних активів.

Завдання 1

На основі проведення аудиту наступних господарських операцій з'ясувати їхню відповідність чинному законодавству, визначити нормативні документи, які було порушено, розрахувати вплив порушень на фінансові результати та розробити рекомендації щодо виправлення порушень. Узагальнити результати у Звіті аудитора.

Умова завдання

У вересні 20__ р. на АТ «Промінь» (платник ПДВ) повністю ліквідовано обладнання. Його первісна вартість 40 000 грн, накопичений знос – 33 520 грн. Від ліквідації отримано запасні частини на суму 1 250 грн. За ліквідацію робітнику нараховано заробітну плату у сумі 300 грн. Визначено фінансовий результат від ліквідації – 950 грн.

В обліку за вересень 20__ р. вищезазначене відображено так:

Д 131 К 104 40 000 грн;

Д 207 К 716 1 250 грн;

Д 92 К 661 300 грн;

Д 716 К 441 950 грн.

Питання для самостійного контролю

1. Методика аудиту надходження виробничих запасів.
2. Методика аудиту оцінки виробничих запасів під час надходження.
3. Методика перевірки фактичної наявності виробничих запасів.
4. Напрями проведення аудиту складського господарства.
5. Методика аудиту вибуття виробничих запасів.
6. Методика аудиту оцінки виробничих запасів під час вибуття.
7. Перевірка правильності складання звітів матеріально-відповідальних осіб за виробничими запасами.
8. Перевірка правильності формування та списання транспортно-заготівельних витрат щодо виробничих запасів.
9. Методика аудиту оцінки виробничих запасів на дату складання звітності.
10. План та програма аудиту виробничих запасів.

Практичне заняття

Мета практичного заняття – визначення джерел аудиторських доказів перевірки запасів, набуття навичок зі складання плану та програми аудиту виробничих запасів, оволодіння методичними прийомами та процедурами аудиту виробничих запасів.

1. Методика аудиту поточних біологічних активів, типові та можливі порушення.
2. Методика аудиту малоцінних та швидкозношуваних предметів, типові та можливі порушення.
3. Методика аудиту прямих витрат на виробництво, типові та можливі порушення.

4. Методика аудиту непрямих (загальновиробничих) витрат на виробництво, типові та можливі порушення.

5. Методика аудиту браку у виробництві, типові та можливі порушення.

6. Методика аудиту напівфабрикатів, типові та можливі порушення.

7. Методика аудиту готової продукції, типові та можливі порушення.

8. Методика аудиту продукції сільськогосподарського виробництва, типові та можливі порушення.

9. Методика аудиту товарів, типові та можливі порушення.

10. Джерела аудиторських доказів виробничих витрат.

11. Джерела аудиторських доказів виробничого браку.

12. Джерела аудиторських доказів готової продукції та товарів.

13. Джерела аудиторських доказів поточних біологічних активів.

14. Джерела аудиторських доказів продукції сільськогосподарського виробництва.

15. Методика аудиту розрахунків з вітчизняними покупцями.

16. Методика аудиту розрахунків з іноземними покупцями.

17. Методика аудиту виникнення дебіторської заборгованості за товарними операціями та оцінки покупців і замовників.

18. Методика аудиту термінів та порядку погашення дебіторської заборгованості за товарними операціями.

19. Методика формування та використання резерву сумнівних боргів.

20. Методика аудиту одержаних короткострокових векселів, типові та можливі порушення.

21. Методика аудиту поточних фінансових інвестицій, типові та можливі порушення.

22. Методика аудиту розрахунків з різними дебіторами, типові та можливі порушення.

23. Джерела аудиторських доказів одержаних короткострокових векселів.

24. Джерела аудиторських доказів поточних фінансових інвестицій.

25. Джерела аудиторських доказів розрахунків з різними дебіторами (за видами різних дебіторів).

Теми рефератів

1. Методика аудиту інших необоротних матеріальних активів.
2. Методика аудиту нематеріальних активів.
3. Методика аудиту зносу (амортизації) необоротних активів.
4. Методика аудиту довгострокових фінансових інвестицій.
5. Методика аудиту капітальних інвестицій.
6. Методика аудиту довгострокових біологічних активів.
7. Методика аудиту довгострокової дебіторської заборгованості та інших необоротних активів
8. Методика аудиту грошових коштів у національній валюті.
9. Методика аудиту грошових коштів у іноземній валюті.
10. Методика аудиту грошових коштів на рахунках у банку.
11. Методика аудиту інших коштів.

Термінологічний словник

Активи – ресурси, контрольовані підприємством у результаті минулих подій, використання яких, як очікується, приведе до отримання економічних вигод у майбутньому.

Внутрішньогосподарський (управлінський) облік – система збору, обробки та підготовки інформації про діяльність підприємства для внутрішніх користувачів у процесі управління підприємством.

Необоротні активи – всі активи, що не є оборотними.

Оборотні активи – гроші та їх еквіваленти, що не обмежені у використанні, а також інші активи, призначені для реалізації чи використання протягом операційного циклу чи протягом дванадцяти місяців з дати балансу.

ТЕМА 10
АУДИТ ВЛАСНОГО КАПІТАЛУ ТА ЗОБОВ'ЯЗАНЬ

10.1. Мета, предмет та об'єкти, методика аудиту власного капіталу

Мета аудиту власного капіталу – встановити достовірність первинних даних відносно формування та використання власного капіталу, повноти та своєчасності відображення інформації в первинних та зведених документах й облікових регістрах, правильність ведення обліку власного капіталу відповідно до установчих документів та облікової політики, достовірність відображення стану власного капіталу у звітності підприємства.

Предмет аудиту власного капіталу – господарські операції та процеси, пов'язані з формуванням власного капіталу та його складових, а також відносини, що виникають при цьому між підприємствами та його власниками й учасниками.

Об'єктами аудиту власного капіталу можуть бути:

1. Елементи облікової політики:

– П(С)БО, якими керується підприємство у веденні обліку власного капіталу;

– номенклатура робочих бухгалтерських рахунків, а також будова аналітичних рахунків з обліку власного капіталу;

– порядок обліку курсових різниць протягом звітного періоду;

– порядок створення та використання резервного капіталу, крім випадків, коли утворюється у порядку, встановленому законодавством;

– встановлення порядку вибуття й визначення розміру частки належного їм додаткового капіталу;

– оцінка внесків й порядок збільшення статутного капіталу;

– порядок розподілу чистого прибутку.

2. Операції з обліку:

– формування та використання статутного капіталу;

– формування та використання пайового капіталу;

– формування та використання додаткового капіталу;

– формування та використання резервного капіталу;

– формування та використання вилученого капіталу;

– формування та використання неоплаченого капіталу;

– формування та використання нерозподілених прибутків (непокритих збитків).

3. Записи в первинних документах, регістрах обліку та у звітності.

4. Інформація про порушення ведення в обліку нестачі, зловживання, які знайшли документальне підтвердження в актах ревізії, перевірок, звітах аудиторів.

Аудит власного капіталу необхідно розпочинати із ознайомлення з фінансовою звітністю та загальними документами підприємства. На момент надання завдання одному з аудиторів для проведення аудиту власного капіталу аудиторська фірма повинна оцінити всі установчі та загальні документи на предмет підтвердження права власності на майно підприємства та законні підстави діяльності підприємства. Але основні проблемні питання, які виникають у процесі аудиту, буде з’ясовано саме у цьому питанні підтеми.

Після отримання завдання на проведення аудиту власного капіталу, склавши план і програму проведення аудиту, аудитор відповідно до неї розпочинає проводити перевірку.

Починається перевірка з оцінки загальних документів, що надають право на здійснення конкретних видів діяльності та методики і організації обліку власного капіталу, зазначених у наказі «Про облікову політику». При цьому аудитор визначає методичні та організаційні особливості, з’ясовує можливість застосування тих чи інших методик, які можна запропонувати, та оцінює такі питання у наказі «Про облікову політику»:

– оцінює власний капітал підприємства, його складові;

– уточнює, які саме рахунки і субрахунки використовує підприємство і яким чином деталізується інформація для обліку розрахунків із власниками та за іншими складовими капіталу;

– з’ясовує методику розрахунку резервного капіталу та проведення інших відрахувань відповідно до статуту;

– вивчає посадові інструкції бухгалтерів з обліку складових власного капіталу;

– з’ясовує порядок формування статутного капіталу, розподілу прибутку тощо.

Під час проведення аудиту за цим об’єктом аудиторська фірма повинна виділити для себе чотири напрями перевірки:

1) аудит установчих документів;

2) аудит формування статутного капіталу;

3) аудит розрахунків із засновниками;

4) аудит оподатковування під час формування статутного капіталу і розрахунків із засновниками.

Перший напрям припускає перевірку юридичних основ на право функціонування економічного суб’єкта відповідно до чинного законодавства. Другим є перевірка правильності та своєчасності формування статутного капіталу. Третій – перевірка правильності формування статутного капіталу, проміжних і остаточних розрахунків із засновниками (учасниками). Четвертий – перевірка нарахування і сплати податків та інших обов’язкових платежів.

З аналізу цих напрямів випливають такі завдання перевірки:

1) підтвердити юридичні підстави на право функціонування економічного суб’єкта;

2) підтвердити правильність формування статутного капіталу;

3) підтвердити правильність розрахунків із засновниками;

4) встановити повноту і своєчасність формування статутного капіталу;

5) встановити повноту і правильність розрахунків із засновниками;

6) підтвердити достовірність бухгалтерської (фінансової) звітності в частині:

– розміру і структури статутного капіталу;

– заборгованості засновників (учасників) за внесками у статутний капітал;

– наявності власних акцій, викуплених в акціонерів;

– наявності заборгованості засновникам (учасникам) з виплати доходів;

– існування організаційних витрат, а саме фінансових вкладень у статутні капітали інших економічних суб'єктів;

7) встановити правильність і наявність основи для проведення розрахунків. А саме – надати оцінку отриманих як внески до статутного капіталу матеріальних цінностей (включаючи об'єкти нерухомості), нематеріальних активів, цінних паперів тощо;

8) встановити правильність і своєчасність одержання доходів від участі у статутних капіталах інших економічних суб'єктів;

9) визначити юридичні підстави для входження, участі та вибуття зі статутних капіталів різних економічних суб'єктів;

10) перевірити правильність нарахування, утримання і перерахування податків та інших обов'язкових платежів.

У процесі аудиторської перевірки економічного суб'єкта аудитор повинен провести експертизу установчих документів не тільки на відповідність чинному законодавству, але й наявність і повноту відомостей, які дозволяють:

1) здійснювати діяльність економічного суб'єкта;

2) проводити розрахунки;

3) виконувати зобов'язання;

4) формувати статутний та інші капітали;

5) уточнювати розрахунки із засновниками;

6) визначити правові та податкові наслідки угод тощо.

Крім того, необхідно пам'ятати, що отриману у ході здійснення експертизи установчих документів інформацію аудитор може використовувати під час перевірки інших ділянок і операцій обліку. Тому аудитору у своїх робочих документах необхідно визначити вплив отриманої інформації на формування повного аудиторського судження при складанні аудиторського висновку щодо достовірності звітності.

У процесі експертизи установчих документів потрібно встановити:

– структуру керівництва економічним суб'єктом і повноваження керівників усіх рівнів при прийнятті відповідних управлінських рішень;

– своєчасність внесення змін в установчі документи (при їх наявності);

– види діяльності економічного суб'єкта;

– засновників економічного суб'єкта;

– розмір статутного капіталу і частки кожного засновника;

– адекватність методів оцінки внесених засновниками часток у статутний капітал у натуральній і нематеріальній формах;

– своєчасність внесення засновниками своїх часток у статутний капітал;

– розмір і вид внесення засновниками своїх часток у статутний капітал;

– правильність оформлення документів з внесків у статутний капітал;

– організаційно-правову форму економічного суб'єкта (акціонерне товариство, товариство з обмеженою відповідальністю та ін.);

– чи належить до малих підприємств економічний суб'єкт, що перевіряється;

– чи передбачено у Статуті проведення зовнішньоекономічної діяльності;

– чи визначено рахунки, які має право відкривати економічний суб'єкт в установах банків;

– чи передбачено у статуті створення резервного й додаткового капіталу;

– чи має право економічний суб'єкт створювати на території України і за кордоном філії й інші структурні підрозділи, виділені на самостійний баланс;

– наявність ліцензії на здійснення видів діяльності, що підлягають ліцензуванню відповідно до чинного законодавства;

– порядок розподілу прибутку, що залишився в розпорядженні економічного суб'єкта за підсумками року після сплати обов'язкових платежів;

– правильність нарахування доходів засновникам і акціонерам та порядку утримання податку;

– правильність оформлення бухгалтерської документації та складання бухгалтерських проведень з формування статутного капіталу;

– відповідність записів у первинних документах записам у регістрах бухгалтерського обліку по рахунках і відповідність цих даних даним звітності.

Для узагальнення інформації про стан і рух статутного капіталу економічного суб'єкта призначений пасивний балансовий рахунок 40 «Зареєстрований капітал». Сальдо за цим рахунком повинно відповідати розміру статутного капіталу, зафіксованому в установчих документах підприємства. Необхідно перевірити, чи проводяться записи за рахунком лише у випадках збільшення чи зменшення статутного капіталу, тільки у встановленому порядку і після внесення відповідних змін в установчі документи підприємства.

Після державної реєстрації економічного суб'єкта його статутний капітал у сумі внесків засновників (учасників), передбачених установчими документами (у сумі зробленої підписки на акції), відображається за кредитом рахунку 401 «Статутний капітал» у кореспонденції з рахунком 46 «Неоплачений капітал».

Крім того, необхідно перевірити організацію аналітичного обліку за рахунком 401 «Статутний капітал», з'ясувати, чи ведеться аналітичний облік розрахунків із засновниками підприємства на стадіях формування капіталу, за видами акцій, заборгованості по внесках до «Статутного капіталу».

Контроль за фактичним надходженням внесків засновників проводиться за кредитом рахунку 46 «Неоплачений капітал» у кореспонденції із рахунками з обліку: коштів (рахунки 301, 311, 312), матеріальних цінностей (рахунки 10, 11, 16, 20, 21, 22, 26, 27, 28), нематеріальних активів (рахунок 12) тощо.

В аналогічному порядку перевіряють розрахунки з внесків у статутний капітал із засновниками (учасниками) підприємств інших організаційно-правових форм. При цьому запис за дебетом 46 «Неоплачений капітал» і кредитом рахунку 401 «Статутний капітал» складається на всю величину статутного (складового), капіталу, оголошену в установчих документах. У тому випадку, коли акції підприємства, створеного у формі акціонерного товариства, реалізуються за ціною, що перевищує їхню номінальну вартість, виручена сума різниці між продажною і номінальною вартістю належить до кредиту рахунку 42 «Додатковий капітал».

За даними рахунку 67 «Розрахунки з учасниками» перевіряють розрахунки із засновниками підприємства з нарахування і виплати їм доходів. Нарахування і виплата доходів працівникам підприємства, які входять до його засновників, нараховується за кредитом рахунку 66 «Розрахунки за виплатами працівникам».

Нарахування доходів (дивідендів) від участі в підприємстві відображається записом за дебетом рахунку 443 «Прибуток, використаний у звітному періоді» за рахунок прибутку звітного року чи нерозподіленого прибутку минулих років і кредиту рахунку 671 «Розрахунки за нарахованими дивідендами».

Виплата нарахованих сум доходів відображається за дебетом рахунку 671 у кореспонденції з рахунками обліку коштів. Під час виплати доходів від участі в підприємстві продукцією (роботами, послугами) цього підприємства та ін. у бухгалтерському обліку відображають такими записами: за дебетом рахунку 671 «Розрахунки за нарахованими дивідендами» у кореспонденції з рахунками обліку доходів від реалізації відповідних цінностей. Аналітичний облік за рахунком 67 ведеться за кожним засновником, акціонером.

Значну увагу необхідно приділити аудиторській перевірці організації обліку і виплат дивідендів. Підприємство зобов'язане виплатити оголошені за кожною категорією (типу) акцій дивіденди. Дивіденди виплачуються грошима, а у випадках, передбачених статутом товариства, іншим майном. Дивіденди виплачуються з чистого прибутку підприємства за поточний рік.

Рішення про виплату річних дивідендів, розмір дивіденду та форми його виплати за акціями кожної категорії (типу) приймається загальними зборами акціонерів за рекомендацією ради директорів (наглядацької ради) товариства. Загальні збори акціонерів мають право прийняти рішення не виплачувати дивіденди за акціями визначених категорій (типів) або виплачувати дивіденди в неповному розмірі за привілейованими акціями, розмір дивіденду за яким визначений у статуті. За рішенням зборів дивіденди можуть бути направлені на розвиток підприємства.

Дата виплати річних дивідендів визначається статутом товариства або рішенням загальних зборів акціонерів про виплату річних дивідендів.

Важливим моментом під час проведення аудиту є перевірка нарахування і сплати податків та інших обов'язкових платежів.

Особливу увагу аудитор повинен приділити порядку визначення прибутку, його розподілу та використанню, перевіривши всі операції суцільним методом, разом з тим, необхідно порівняти виписки з протоколів загальних зборів з операціями, що відображені у бухгалтерському обліку з обліку розподілу та використання прибутку.

Усі виявленні порушення в ході аудиту повинні бути зафіксовані у робочих документах аудитора з посиланням на копії первинних документів і регістрів, які аудитор повинен прикласти до свого звіту.

Для накопичення інформації аудиторові доцільно використовувати таблиці, у яких відображають всі відхилення: помилки, розбіжності, зловживання тощо, що надасть більше можливостей для визначення загальної суми відхилень.

До типових та можливих порушень з операцій з обліку власного капіталу потрібно віднести:

– незадовільне оформлення первинних документів (застосування нетипових чи недоречних форм, відсутність підписів, печаток, незаповнення всіх необхідних реквізитів);

– порушення нормативних документів щодо формування та використання видів власного капіталу;

– невнесення (неповне внесення) впродовж першого року засновниками часток до статутного капіталу;

– несвоєчасне внесення змін до реєстру акціонерів (якщо їх чисельність більша за 50 відсотків);

– несвоєчасне документальне оформлення операцій щодо вибуття і прийому нових засновників підприємства;

– неправильне документування часток засновників, які були внесені до статутного капіталу або повернуті;

– залишок за кредитом 40 «Зареєстрований капітал» не відповідає заявленому в установчих документах;

– необґрунтоване збільшення статутного капіталу за рахунок підвищення вартості запасів, необоротних активів понад погоджену засновниками (учасниками) їхню справедливу вартість (для підприємств недержавної форми власності);

– неправильне документальне відображення формування внесків засновників щодо внесення різних видів матеріальних цінностей;

– неврахування курсових різниць у разі внесків до статутного капіталу валютних цінностей засновником–нерезидентом;

– невідображення або неправильне відображення за рахунками обліку здійснених операцій щодо формування статутного капіталу;

– недотримання вимог нормативних документів;

– використання прострочених документів та відсутність оформлених відповідно до чинного законодавства документів;

– безпідставне виправлення записів у документах;

– відсутність оригіналів або завірених відповідно до законодавства документів;

– наявність фіктивних документів;

– неправильне обчислення нерозподіленого прибутку (непокритого збитку);

– неправильне обчислення дивідендів;

– невиплата дивідендів за привілейованими акціями;

– відсутність списку осіб, що мають право на майновий пай, та визначення розміру індивідуального майнового паю;

– відсутності документів щодо передачі в оренду або викупу паю;

– невідображення або неправильне відображення емісійного доходу у ході вилучення акцій;

– неправильне відображення дооцінки або безоплатно одержаних необоротних активів;

– неправильне створення або використання резервного капіталу;

– використання прибутку впродовж року на інші цілі, крім того, як на формування (поповнення) резервного капіталу та на нарахування дивідендів учасникам;

– прийняте рішення про виплату дивідендів за акціями до повної сплати розміру всього статутного капіталу чи при наявності у товариства ознак банкрутства;

– невідповідність даних аналітичного та синтетичного обліку тощо

10.2. Мета, предмет, об'єкти та методика аудиту зобов'язань

Мета аудиту зобов'язань – зібрати докази щодо висловлення думки аудитора про правильність, своєчасність та повноту відображення в обліку зобов'язань, а саме: розрахунків підприємства з постачальниками та іншими кредиторами; достовірність залишків за розрахунками з бюджетом, нарахування та сплата податків, правильність ведення обліку за цими розрахунками, заповнення звітності та відповідність даних облікових регістрів даним податкової звітності; дотримання законодавства та порядку розрахунків з оплати праці, а також загальну оцінку діючої системи формування інформації щодо оплати праці, її відповідність законодавчим та нормативним актам, а також установити дотримання підприємством вимог П(С)БО 11 «Зобов'язання».

Предмет аудиту зобов'язань – господарські процеси та операції, пов'язані з розрахунками підприємства за зобов'язаннями перед кредиторами, бюджетом, робітниками, а також відносини, що виникають при цьому на підприємстві та за його межами.

Об'єктами аудиту зобов'язань можуть бути:

1. Елементи облікової політики:

– П(С)БО, якими керується підприємство під час ведення обліку зобов'язань;

– номенклатура робочих бухгалтерських рахунків, а також будова аналітичних рахунків з обліку зобов'язань;

– порядок проведення інвентаризації розрахунків;

– форми бланків документів, регістрів обліку, звітності;

– терміни подання документів до бухгалтерії для пред'явлення рахунків;

– трудова дисципліна та дотримання трудового законодавства;

– політика оплати праці та стимулювання;

– система внутрішнього контролю операцій з оплати праці;

– перелік податків та зборів, які сплачує підприємство, бази оподаткування за кожним податком чи збором, ставки податків та зборів.

2. Операції з обліку розрахунків:

– з постачальниками та підрядниками;

– за кредитними операціями;

– з різними кредиторами та іншими операціями;

– за податками;

– за зборами;

– з оплати праці

– за іншими виплатами працівникам;

– розрахунків з бюджетом за податком на доходи фізичних осіб (ПДФО);

– розрахунків за єдиним соціальним внеском.

3. Записи в первинних документах, регістрах обліку та у звітності.

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

Аудитор, отримавши завдання на проведення аудиту зобов'язань, складає план і програму проведення аудиту та відповідно до неї розпочинає перевірку.

Починається перевірка з оцінки методики та організації обліку зобов'язань, зазначених у наказі «Про облікову політику». При цьому аудитор визначає методичні та організаційні особливості, з'ясовує можливість застосування тих чи інших методик, які можна запропонувати клієнту, та оцінює такі питання у наказі «Про облікову політику»:

– оцінює наявність та терміни кредиторської заборгованості;

– уточнює у робочому плані рахунків, які саме рахунки і субрахунки використовує підприємство і яким чином деталізує інформацію щодо кредиторської заборгованості;

– вивчає посадові інструкції бухгалтерів з обліку розрахунків з бюджетом, з оплати праці, за соціальним страхуванням;

– з'ясовує використання іноземної валюти у ході проведення розрахунків з іноземними контрагентами тощо.

На основі завдання та програми проведення перевірки аудитор приступає до проведення аудиту кредиторської заборгованості.

Аудит розрахунків з кредиторами необхідно починати з оцінки даних фінансової звітності, а саме – балансу, з якого з'ясовують суму заборгованості перед кредиторами.

Аудит зобов'язань проводиться за декількома напрямами. Основними серед них є:

– аудит розрахунків з постачальниками;

– аудит розрахунків за довгостроковими та короткостроковими кредитами банків;

– аудит розрахунків з бюджетом;

– аудит розрахунків за соціальним страхуванням;

– аудит розрахунків за виплатами працівникам;

– аудит розрахунків з іншими кредиторами.

Аудит зобов'язань необхідно починати з вивчення чинних на період перевірки нормативно-законодавчих актів, їх дотримання підприємством, а також із ознайомлення з організацією і методикою обліку, передбаченого наказом «Про облікову політику на підприємстві» та відповідно додатків до нього (робочим планом рахунків, графіком документообігу, посадовими інструкціями працівників).

Аудит слід починати за будь-яким з напрямів з вивчення залишків у Балансі та порівняння їх із залишками за відповідними рахунками Оборотної відомості за синтетичними рахунками – для підтвердження достовірності даних чи виявлення відхилень. Далі необхідно порівняти обороти і залишки Оборотної відомості з Головною книгою та регістрами синтетичного та аналітичного обліку за окремими рахунками та субрахунками.

Розглянемо методику проведення аудиту за окремими напрямами.

– Аудит розрахунків з постачальниками.

Після ознайомлення з обліковою політикою, робочим планом рахунків і посадовою інструкцією бухгалтера необхідно починати порівнювати суми заборгованості по Балансу з даними Оборотної відомості за рахунком 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками», Головною книгою та регістрами аналітичного обліку.

У процесі порівняння необхідно з'ясувати, чи всі суми мають відповідність між собою. Для цього під час ознайомлення та проведення тестів на відповідність необхідно з'ясувати: чи відсутні згорнуті залишки за рахунками розрахунків, чи використовує підприємство попередню оплату та рахунок 371 «Розрахунки за виданими авансами», чи своєчасно надходять матеріальні цінності.

А також необхідно з'ясувати терміни виникнення кредиторської заборгованості, виявити наявність заборгованості, термін позивної давності за якою минув і за якою пройшло більше ніж 90 днів від терміну її виникнення та терміну погашення, визначеного договором. Під час перевірки аналітичного обліку необхідно з'ясувати, чи всі залишки на кінець попереднього місяця у розрізі постачальників відповідають сумам залишків на початок наступного місяця, а також виявляти прострочену кредиторську заборгованість.

Кредиторську заборгованість терміном більше одного року необхідно перевірити від моменту виникнення до її погашення чи списання, обов'язково проаналізувавши первинні документи, відповідно до яких така кредиторська заборгованість погашена. Під час проведення аудиту розрахунків з постачальниками аудитор особливу увагу повинен звернути на перевірку розрахунків з разовими постачальниками, так як саме тут можуть бути допущені зловживання.

Усі сумнівні операції за розрахунками з постачальниками необхідно перевіряти суцільним способом, вивчаючи документи та відображення в обліку відповідних операцій, починаючи з договору, первинних документів з надходження активів, отримання послуг тощо, порівнюючи із записами у регістрах обліку й закінчуючи з'ясуванням проведення остаточних розрахунків з контрагентами. Під час виявлення відхилень чи зловживань обов'язково здійснюють записи до робочих документів із підтвердженням відповідними доказами (копії документів, регістрів, договорів тощо). Крім того, аудитор повинен перевірити, яким чином закрита прострочена кредиторська заборгованість, термін позивної давності за якою минув, при цьому з'ясувати наявність наказу керівника про віднесення цієї заборгованості на доходи та правильність

відображення даних господарських операцій на рахунках бухгалтерського обліку.

Особливу увагу необхідно звернути на розрахунки з іноземними постачальниками, особливо на операції в іноземній валюті, своєчасність і правильність їх оформлення, проведення розрахунків і відображення курсових різниць.

– Аудит розрахунків за довгостроковими та короткостроковими кредитами банків.

Проводиться з виявлення кредитних угод, укладених між банками і підприємством, при цьому необхідно з'ясувати – довгострокові чи короткострокові кредити отримало підприємство, умови їх отримання та погашення. Під час проведення перевірки доцільно виявити, на які цілі направлено гроші за кредитом, терміни погашення кредиту та сплати відсотків. Аудитор повинен порівняти дані Балансу за довгостроковими та короткостроковими кредитами банку з даними Оборотної відомості за синтетичними рахунками, Головної книги та регістрів аналітичного обліку. При перевірці ведення аналітичного обліку необхідно з'ясувати, чи ведеться облік за кожним кредитом, чи своєчасно погашаються відсотки по кредиту, чи є у наявності прострочені кредити з непогашеними відсотками, чи є майно клієнта у заставі та ін.

Під час виявлення відхилень у процесі перевірки аудитор відображає їх у своїх робочих документах, повідомляє керівництво клієнта та керівника аудиторської фірми.

– Аудит розрахунків з бюджетом необхідно проводити, враховуючи попередні процедури, з порівняння відповідності залишків Балансу з даними Оборотної відомості за синтетичними рахунками, Головної книги та із залишками за окремими податками та зборами (у розрізі субрахунків) з регістрів синтетичного та аналітичного обліку, порівнюючи їх із інформаційними даними податкової звітності за окремими податками і зборами та проведеними розрахунками з бюджетом. Наступними процедурами аудитора будуть дослідження правильності нарахування та проведення розрахунків за кожним із податків чи зборів. При цьому необхідно враховувати чинне законодавство на момент відображення операцій та складання податкової звітності.

Під час проведення аудиту розрахунків з бюджетом *з податку на прибуток* необхідно перевірити:

– правильність визначення доходів, особливо період їх отримання. При цьому необхідно також врахувати попередню оплату, що надійшла на поточний рахунок або у касу підприємства, а також строкові внески власників підприємства на поповнення оборотних коштів, термін їх повернення, а також термін закінчення звітного періоду;

– правильність включення витрат підприємства до витрат при визначенні суми доходу до оподаткуванням податком на прибуток відповідно до Податкового кодексу, відповідність цих витрат за періодами їх виникнення;

– правильність визначення суми амортизаційних відрахувань щодо віднесення основних засобів та інших необоротних матеріальних активів за групами амортизації, а також включення до вартості, що амортизується, витрат, пов'язаних зі збільшенням залишкової вартості за групою у випадку проведення капітального ремонту чи витрат, пов'язаних із реконструкцією та модернізацією основних засобів, відповідно до Податкового кодексу;

– необхідно перевірити правильність обліку податкових різниць, що виникають у бухгалтерському обліку, відповідно до ПСБО та Податкового кодексу.

Аудитор повинен звернути увагу на те, що сума залишку податку, що підлягає сплаті (поверненню) за Декларацією з податку на прибуток, повинна відповідати сумі заборгованості за цим податком згідно з даними аналітичного обліку та фінансової звітності за відповідний період. У випадку визначеної невідповідності аудитору необхідно зафіксувати це у своїх робочих документах та з'ясувати причини і період виникнення й отримати пояснення від працівників бухгалтерії.

Під час проведення аудиту розрахунків *з податку на додану вартість* необхідно перевірити відповідність даних Декларації з податку на додану вартість, складеної за звітний період (рік, квартали) оборотам і залишкам за субрахунком 641 «Розрахунки за податками» за окремим аналітичним рахунком «Розрахунки з бюджетом з податку на додану вартість» за відповідний період.

Також доцільно перевірити обороти та залишки за субрахунками 643 «Податкові зобов'язання» та 644 «Податковий кредит» у частині інформації, що стосується податку на додану вартість.

Необхідно звернути увагу на нез'ясовані випадки щодо закриття сум за податковим кредитом чи податковим зобов'язанням з податку на додану вартість, а також на суму, що залишається не закритою (не сплаченою) у наступному періоді після її виникнення чи списану на невідповідні рахунки, розглянути інші сумнівні випадки. Усе це необхідно перевірити за кожною ситуацією, дослідження провести на основі застосування аудиторських процедур і підтвердити думку первинними документами.

Під час проведення аудиту розрахунків з бюджетом *за податком на доходи фізичних осіб* доцільно звернути увагу на відповідність даних фінансової звітності, відповідність оборотів і залишків в аналітичному обліку, а також перевірити правильність утримання податку з працівників. Особливу увагу необхідно звернути на правильність утримання цього податку з пільгових категорій працівників, застосування пільг, наявність відповідних документів, що підтверджують пільги.

Особливу увагу необхідно звернути на залишки та обороти щодо розрахунків за утриманням і платежами податку до бюджету, а особливо відносно сплати штрафних санкцій підприємством, відповідними працівниками тощо.

Аудит розрахунків за соціальним страхуванням необхідно проводити, порівнявши залишки Балансу та Головної книги із залишками й оборотами Оборотної відомості за синтетичними рахунками у розрізі фондів соціального страхування. Аудитор повинен перевірити правильність нарахування, сплати та відповідність показників звітності даним бухгалтерського обліку.

У випадку виявлення розбіжностей аудитор повинен з'ясувати причини їх виникнення, період, протягом якого існує певна невідповідність, отримати пояснення від бухгалтера з обліку розрахунків за соціальним страхуванням.

У ході перевірки розрахунків за соціальним страхуванням найбільшу увагу доцільно звернути на правильність нарахувань за листами непрацездатності: кількість днів, за які нараховуються

відшкодування за рахунок підприємства, кількість днів щодо відшкодувань за рахунок фонду та правильності визначення середньої заробітної плати, яка береться для нарахування виплат за листами непрацездатності. Необхідно перевірити правильність складання звітності та її відповідності даним обліку.

Під час перевірки страхування майна треба звернути увагу на правильність укладання договорів страхування, а особливо перевірити наявність випадків відшкодування втрати застрахованого майна.

– *Аудит розрахунків за виплатами працівникам* необхідно починати із ознайомлення зі станом кадрової політики на підприємстві: наявністю наказів про прийняття, переміщення чи звільнення працівників, веденням особових справ і порівняння даних Балансу за статтею «Поточні зобов'язання за розрахунками з оплати праці» з даними Оборотної відомості за синтетичними рахунками, Головної книги, регістрів аналітичного обліку. При цьому необхідно з'ясувати наявність залишку за рахунками 662 «Розрахунки з депонентами» та 663 «Розрахунки за іншими виплатами». Аудитор повинен перевірити правильність нарахування заробітної плати та утримань із неї, з'ясувати правильність віднесення нарахованих виплат за видами витрат. Крім того, необхідно перевірити правильність документального оформлення операцій з нарахування заробітної плати, особливо проведення нарахувань за листами непрацездатності, за тарифну відпустку та утримань із заробітної плати.

У випадку виявлення помилок і зловживань аудитор повинен відобразити операції у робочих документах і надати рекомендації з виправлення помилок.

Для накопичення інформації аудиторові доцільно використовувати таблиці, у яких відображають усі відхилення: помилки, розбіжності, зловживання тощо, що надасть більше можливостей для визначення загальної суми відхилень.

До типових та можливих порушень щодо операцій з обліку зобов'язань потрібно віднести:

– незадовільне оформлення первинних документів (застосування нетипових чи недоречних форм, відсутність підписів, печаток, незаповнення всіх необхідних реквізитів);

– безпідставне відвантаження готової продукції, товарів, здійснення робіт, послуг тощо і виникнення кредиторської заборгованості;

– безпідставне визнання витрат організації;

– неправильна класифікація сум кредиторської заборгованості на довгострокову та короткострокову;

– зарахування сплачених сум кредиторської заборгованості на погашення заборгованості невідповідних кредиторів;

– відображення кредиторської заборгованості на фіктивних рахунках неіснуючих клієнтів або за фіктивними нетоварними операціями;

– неправильне відображення бартерних операцій;

– знищення оригінальних документів;

– неправильне оформлення та пред'явлення претензій за договорами постачання;

– неоприбуткування товарно-матеріальних цінностей, отриманих від постачальників;

– невзаємозакриття авансів, отриманих відповідними сумами щодо списання визнаної дебіторської заборгованості;

– невзаємозакриття авансів, сплачених відповідними сумами щодо списання визнаної кредиторської заборгованості;

– приховування кредиторської заборгованості відображенням у Балансі згорнутого залишку;

– неправильне визначення (оцінка) сум кредиторської заборгованості у зв'язку з коливанням курсу валют на дату складання Балансу під час розрахунків в іноземній валюті;

– заміна виписок банку іншими або виправлення сум, що свідчать про погашення кредиторської заборгованості;

– неправильне визначення податкового кредиту з ПДВ;

– відображення у балансі простроченої кредиторської заборгованості після закінчення строку позовної давності, що призводить до необґрунтованого зниження платежів до бюджету за податком на прибуток та податком на додану вартість;

– облік розрахунків з постачальниками та підрядниками, які здійснюються в іноземній валюті, відбувається тільки у гривнях,

що ускладнює контроль за правильністю розрахунку доларового еквівалента та сум курсових різниць, що виникають;

– формальне проведення інвентаризації розрахунків;

– відсутність документів, якими оформлюють кредитні відносини підприємства з банком;

– неправильний розрахунок та відображення відсотків (процентів) за кредитами;

– включення до собівартості продукції (робіт, послуг) відсотків за кредитами, які, згідно з чинним законодавством, не входять до неї;

– порушення, пов'язані з укладанням колективного договору, оформленням змін чи доповнень до нього та його виконанням;

– відсутність документів, що підтверджують законність нарахування та виплати робітникам грошових коштів;

– завищення обсягів робіт у документах на оплату праці щодо їхнього фактичного виконання;

– використання підставних осіб під час виконання тимчасових, сезонних робіт;

– заниження фактичних витрат на оплату праці з метою зменшення відповідних відрахувань та утримань із заробітної плати;

– невідповідність суми нарахованих внесків до фондів соціального страхування (єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування) даних облікових регістрів;

– завищення (заниження) суми нарахованих внесків унаслідок неправильного розрахунку бази оподаткування або неправильного застосування ставок;

– завищення (заниження) суми страхових внесків, які відносять на собівартість продукції (робіт, послуг), унаслідок неправильного розрахунку бази страхових внесків або неправильного застосування ставок;

– віднесення на собівартість продукції (робіт, послуг) для цілей оподаткування суми нарахованих внесків на оплату праці працівників, зайнятих у невиробничій сфері або джерелом фінансування якої є спеціальні фонди;

– неправильне застосування ставки та пільг під час нарахування ПДФО;

– невключення виплат, передбачених законодавством, до складу сукупного доходу у ході обчислення податку на доходи фізичних осіб (ПДФО);

– порушення встановленого порядку розрахунку середньої заробітної плати: неправильний вибір розрахункового періоду; завищення розміру середнього заробітку внаслідок необґрунтованого включення до розрахунку виплат, які, відповідно до чинного законодавства, не підлягають включенню до даного розрахунку;

– несвоєчасність сплати відрахувань та утримань на фактичні витрати на оплату праці відповідним органам;

– несвоєчасність розрахунків з працівниками з оплати праці;

– порушення за розрахунками за депонованою заробітною платою;

– невідповідність даних аналітичного та синтетичного обліку тощо.

Питання та завдання для самоперевірки

Теоретичні питання

1. Методика аудиту формування статного капіталу підприємств різних форм власності.
2. Методика аудиту складу статутного капіталу.
3. Методика аудиту розміру статутного капіталу.
4. Методика аудиту змін у статутному капіталі.
5. Методика аудиту сплати внесків до статутного капіталу.
6. План та програма аудиту статутного капіталу.

Тестові завдання (пасиви)

1. Власний капітал – це:

а) частина пасивів підприємства за мінусом його активів;

б) частина зобов’язань підприємства;

в) частина в активах підприємства, що залишається після вирахування його зобов’язань;

г) ресурси підприємства, використання яких приведе до майбутніх економічних вигід.

2. З яких елементів складається власний капітал:

а) зареєстрованого капіталу, пайового капіталу, додаткового капіталу, неоплаченого капіталу, резервного капіталу, прибутку;

б) статутного капіталу, забезпечення зобов'язань, довгострокових зобов'язань, поточних зобов'язань;

в) зареєстрованого капіталу, капіталу у дооцінках, додаткового капіталу, резервного капіталу, неоплаченого капіталу, вилученого капіталу, нерозподілених прибутків (непокритих збитків);

г) власного та залученого капіталу.

3. У балансі (звіті про фінансовий стан) стаття «Зареєстрований капітал» формується із суми:

а) статутного капіталу, зафіксованого в установчих документах;

б) іншого зареєстрованого капіталу;

в) пайового капіталу;

г) усі перераховані відповіді правильні.

4. У балансі (звіті про фінансовий стан) стаття «Капітал у дооцінках» формується із суми:

а) дооцінки необоротних активів і фінансових інструментів;

б) іншого додаткового капіталу;

в) пайового капіталу та резервного капіталу;

г) усі перераховані відповіді правильні.

5. У балансі (звіті про фінансовий стан) стаття «Резервний капітал» формується із суми резервів, створених відповідно до чинного законодавства або установчих документів за рахунок:

а) чистого прибутку підприємства;

б) нерозподіленого прибутку підприємства;

в) фінансової допомоги;

г) іноземних інвестицій.

6. У балансі (звіті про фінансовий стан) у статті «Неоплачений капітал» відображають суму:

а) заборгованості кредиторів;

б) пайового капіталу;

в) заборгованості власників (учасників) за внесками до статутного капіталу;

г) немає правильної відповіді.

7. Порядок відображення в обліку й звітності забезпечень регламентується:

а) П(С)БО 11;

б) П(С)БО 9;

в) П(С)БО 10;

г) П(С)БО 7.

8. Порядок відображення в обліку та звітності зобов'язань регламентується:

а) П(С)БО 12;

б) П(С)БО 9;

в) П(С)БО 10;

г) П(С)БО 11.

9. Зобов'язання – це:

а) зобов'язання з невизначеними сумою або часом погашення на дату балансу;

б) заборгованість підприємства, яка виникла внаслідок минулих подій і погашення якої в майбутньому, як очікується, призведе до зменшення ресурсів підприємства, що втілюють у собі економічні вигоди;

в) заборгованість юридичних та фізичних осіб, які внаслідок минулих подій заборгували підприємству певні суми грошових коштів, їх еквівалентів або інших активів;

г) сума, яка не виникає в ході нормального операційного циклу та буде погашена після дванадцяти місяців з дати балансу.

10. Зобов'язання, які будуть погашені протягом операційного циклу підприємства або повинні бути погашені протягом дванадцяти місяців з дати балансу, називають:

а) забезпеченням;

б) довгостроковими зобов'язаннями;

в) поточними зобов'язаннями;

г) непередбаченими зобов'язаннями.

Практичне заняття

Мета практичного заняття – визначення джерел аудиторських доказів перевірки власного капіталу, набуття навичок зі складання плану та програми аудиту статутного капіталу, оволодіння методичними прийомами та процедурами аудиту статутного капіталу.

Завдання 1

На основі проведення аудиту наступних господарських операцій з'ясувати їхню відповідність чинному законодавству, визначити нормативні документи, що були порушені, розрахувати вплив порушень на фінансові результати та розробити рекомендації щодо виправлення помилок. Узагальнити результати у Звіті аудитора.

Умова завдання

1. ТОВ «Степ» зареєстровано 17.01.20__, статутний капітал – 90 000 грн. Станом на 01.10.20__ заборгованість засновників становила 25 000 грн, в т.ч. – Симоненка С. С. – 11 500 грн, Комар К. М. – 13 500 грн. У жовтні 20__ р. Симоненко С. С. погасив частку заборгованості, згідно зі статутом, обладнанням на оціночну вартість 10 000 грн, Комар К. М. погасила заборгованість, згідно зі статутом, готівкою в касу підприємства у повному обсязі. Грошові кошти внесені на поточний рахунок.

2. У жовтні у зв'язку з інфляцією ТОВ «Степ» здійснено дооцінку первісної вартості всіх основних засобів підприємства. Загальна сума дооцінки – 18 500 грн.

Бухгалтером ТОВ «Степ» у жовтні 20__ р. було зроблено такі записи:

Д 152 К 46 10 000 грн

Д 311 К 718 13 500 грн

Питання для самоконтролю

1. Методика аудиту особового складу.
2. Методика аудиту використання робочого часу.
3. Методика аудиту документів з прийому продукції (робіт, послуг) та розрахунку нарахування заробітної плати за відрядною формою.
4. Методика аудиту документів з обліку відпрацьованого часу та нарахування оплати праці за погодинною формою.
5. Методика аудиту документів з обліку нарахування оплати праці за іншими формами.
6. Методика перевірки нарахування оплати праці за різними рахунками обліку витрат.
7. Методика перевірки нарахування та виплати лікарняних.
8. Методика перевірки нарахування та виплати відпускних.
9. Методика перевірки інших нарахувань та виплат.
10. Методика аудиту утримань із заробітної плати, пільг та визначення суми «до видачі».
11. Методика аудиту розрахунків з оплати праці, депонованої заробітної плати.
12. Методика аудиту розрахунково-платіжних відомостей та інших документів щодо нарахування та видачі заробітної плати.
13. Методика аудиту звітності з праці.
14. План та програма аудиту розрахунків з оплати праці.

Питання та завдання для самостійної роботи студентів

1. Методика аудиту пайового капіталу, типові та можливі порушення.
2. Методика аудиту додаткового капіталу, типові та можливі порушення.

3. Методика аудиту резервного капіталу, типові та можливі порушення.

4. Методика аудиту вилученого капіталу, типові та можливі порушення.

5. Методика аудиту неоплаченого капіталу, типові та можливі порушення.

6. Методика аудиту нерозподілених прибутків (непокритих збитків), типові та можливі порушення.

7. Джерела аудиторських доказів пайового капіталу.

8. Джерела аудиторських доказів додаткового капіталу.

9. Джерела аудиторських доказів резервного капіталу.

10. Джерела аудиторських доказів вилученого та неоплаченого капіталу.

11. Методика аудиту розрахунків за соціальним страхуванням.

12. Методика аудиту позик, типові та можливі порушення.

13. Методика аудиту довгострокових позик, типові та можливі порушення.

14. Методика аудиту короткострокових позик, типові та можливі порушення.

15. Методика аудиту довгострокових векселів виданих, типові та можливі порушення.

16. Методика аудиту короткострокових векселів виданих, типові та можливі порушення.

17. Методика аудиту векселів виданих, типові та можливі порушення.

18. Методика аудиту векселів виданих та отриманих, типові та можливі порушення.

19. Методика аудиту кредиторської заборгованості за товарними операціями, типові та можливі порушення.

20. Методика аудиту розрахунків за податками й платежами, типові та можливі порушення.

21. Методика аудиту розрахунків кредиторської заборгованості за нетоварними операціями, типові та можливі порушення.

22. Джерела аудиторських доказів позик.

23. Джерела аудиторських доказів векселів.

24. Джерела аудиторських доказів розрахунків з постачальниками та підрядниками.

25. Джерела аудиторських доказів розрахунків за іншими операціями.

26. Джерела аудиторських доказів розрахунків з постачальниками та підрядниками.

27. Джерела аудиторських доказів розрахунків за іншими операціями.

28. Джерела аудиторських доказів розрахунків за податками й платежами.

Завдання 2

На основі проведення аудиту наступних господарських операцій з'ясувати їхню відповідність чинному законодавству, визначити нормативні документи, які було порушено, розрахувати вплив порушень на фінансові результати та розробити рекомендації щодо виправлення порушень. Узагальнити результати у Звіті аудитора.

Умова завдання

У червні 2017 р. на АТ «Калач» нарахована заробітна плата:
– продавцям у фірмовому магазині – 22 000 грн (Д 23 К 661);
– за виправлення виробничого браку – 2 150 грн (Д 94 К 661);
– за прибирання цеху – 7 500 грн (Д 94 К 661);
– за розвантаження борошна – 1 350 грн (Д 93 К 661);
– за виготовлення хлібу Білого – 29 000 грн (Д 91 К 661);
– за модернізацію комп'ютера – 7 500 грн (Д 104 К 661);
– за розробку комп'ютерної програми – 16000 грн (Д 92 К 661);
– за поточний ремонт автомобіля – 8 000 (Д 105 К 661);
– за перевезення готової продукції – 12 100 грн (Д 26 К 661);
– за ліквідацію будівлі – 1 500 грн (Д 103 К 661).

Проведено відрахування відповідно до законодавства з віднесенням витрат за рахунок зазначених джерел.

Теми рефератів

1. Методика аудиту пайового капіталу.
2. Методика аудиту додаткового капіталу.
3. Методика аудиту резервного капіталу.
4. Методика аудиту вилученого капіталу.
5. Методика аудиту неоплаченого капіталу.
6. Методика аудиту нерозподілених прибутків (непокритих збитків).
7. Методика аудиту розрахунків за соціальним страхуванням.
8. Методика аудиту позик.
9. Методика аудиту довгострокових позик.
10. Методика аудиту короткострокових позик.
11. Методика аудиту довгострокових векселів.
12. Методика аудиту короткострокових векселів.
13. Методика аудиту векселів виданих.
14. Методика аудиту векселів виданих та отриманих.
15. Методика аудиту кредиторської заборгованості за товарними операціями.
16. Методика аудиту кредиторської заборгованості за нетоварними операціями.
17. Методика аудиту розрахунків за податками й платежами.

Термінологічний словник

Власний капітал – різниця між активами і зобов'язаннями підприємства.

Зобов'язання – заборгованість підприємства, що виникла внаслідок минулих подій і погашення якої в майбутньому, як очікується, приведе до зменшення ресурсів підприємства, що втілюють у собі економічні вигоди.

Збиток – перевищення суми витрат над сумою доходу, для отримання якого були здійснені ці витрати.

Прибуток – сума, на яку доходи перевищують пов'язані з ними витрати.

ТЕМА 11
АУДИТ ВИТРАТ, ДОХОДІВ І ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ

11.1. Мета, предмет і об'єкти аудиту витрат, доходів і фінансових результатів

Мета аудиту витрат, доходів і фінансових результатів – накопичити докази для формування думки аудитора щодо достовірності, об'єктивності та законності відображення в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності витрат, доходів та фінансових результатів, а також установити дотримання підприємством вимог П(С)БО 15 «Дохід» та П(С)БО 16 «Витрати».

Предмет аудиту витрат, доходів і фінансових результатів – господарські процеси та операції, пов'язані з накопиченням та списанням витрат діяльності, з визначенням доходів та фінансових результатів діяльності, а також відносини, що виникають при цьому всередині підприємств та за його межами.

Об'єктами аудиту витрат, доходів і фінансових результатів можуть бути:

1. Елементи облікової політики:

– П(С)БО, якими керується підприємство під час ведення обліку витрат, доходів і фінансових результатів;

– номенклатура робочих бухгалтерських рахунків, а також будова аналітичних рахунків з обліку витрат, доходів і фінансових результатів;

– розмежування витрат за кожною класифікаційною групою витрат від звичайної діяльності;

– критерії оцінювання витрат;

– умови визнання витрат від реалізації продукції, товарів, виконання робіт, надання послуг;

– умови визнання витрат від іншої операційної діяльності;

– перелік статей інших операційних витрат;

– визначення методу визнання доходів;

– розмежування доходу за кожною класифікаційною групою доходів від звичайної діяльності;

– критерії оцінювання доходів;

– умови визнання доходу від реалізації продукції, товарів, виконання робіт, надання послуг;

– умови визнання доходу від операцій, пов’язаних з цільовим фінансуванням;

– умови визнання доходу від використання активів іншими підприємствами;

– первинні документи з обліку витрат, доходів і фінансових результатів.

2. Операції з обліку:

– собівартості реалізації готової продукції, товарів, робіт, послуг;

– витрат періоду за складовими;

– витрат за елементами;

– фінансових витрат;

– витрат від участі в капіталі;

– інших витрат;

– доходу від реалізації продукції, товарів, виконання робіт, надання послуг;

– інших операційних доходів;

– доходів від участі в капіталі;

– інших фінансових доходів;

– фінансових результатів за видами діяльності.

3. Записи в первинних документах, регістрах обліку та у звітності.

4. Інформація про порушення ведення в обліку, зловживання, які знайшли документальне підтвердження в актах ревізії, перевірок, звітів аудиторів.

11.2. Методика аудиту витрат, доходів і фінансових результатів

Аудит витрат, доходів і фінансових результатів аудитор повинен розпочинати з фінансової звітності, а саме з перевірки Звіту про фінансові результати для підтвердження достовірності його показників. Кожен аудитор під час розробки методики проведення аудиту витрат і доходів повинен враховувати галузь діяльності підприємства та специфіку виробництва, наявність структурних підрозділів та інші умови. Методика аудиту витрат та доходів повинна бути розроблена для кожного підприємства окремо.

Загальні підходи під час проведення аудиту витрат, доходів і фінансових результатів необхідно поділити на такі етапи:

– *попереднє вивчення* Звіту про фінансові результати щодо правильності складання та можливих відхилень за даними регістрів обліку. Для цього необхідно скористатись такими джерелами: НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», П(С)БО 15 «Дохід», П(С)БО 16 «Витрати», даними Звіту про фінансові результати, Головної книги, Оборотної відомості за синтетичними рахунками, регістрами обліку за рахунками 79, 70, 71, 72, 73, 74, 90, 92, 93, 94, 95, 96, 97, 98. Аудитор виявляє можливі чи явні зловживання при заповненні Звіту про фінансові результати. При виявленні відхилень аудитор фіксує ці факти у своїх робочих документах. Якщо відхилень не виявлено, аудитор переходить до наступного етапу;

– *перевірка витрат* здійснюється за декількома напрямами, а саме:

1) перевірка правильності списання на витрати прямих матеріальних, трудових, інших прямих та загальновиробничих витрат і формування виробничої собівартості та собівартості реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг).

На цьому етапі необхідно ознайомитися не тільки з нормативними документами, що регулюють специфіку обліку витрат, а також проаналізувати внутрішні стандарти щодо правильності складання калькуляцій та відображення в обліку витрат на виготовлення продукції чи виконання робіт (надання послуг). Необхідно

документально перевірити витрати, що включені до собівартості продукції (матеріальні, трудові, інші виробничі витрати). Під час перевірки необхідно не тільки порівняти отримані аудитором результати за формуванням виробничої собівартості з результатами, отриманими при проведенні аудиту запасів, аудиту розрахунків з працівниками з оплати праці тощо, а також провести оцінку ефективності використання матеріальних, трудових та інших ресурсів.

Аудитор повинен перевірити результати фактичної калькуляції та порівняти її з плановими показниками, що дасть можливість виявити можливу невідповідність за окремими статтями, а також запропонувати шляхи можливого скорочення витрат для клієнта. Аудитор повинен перевірити правильність віднесення витрат на загальновиробничі витрати, обґрунтованість джерел відшкодування, визначити можливе завищення фактичної виробничої собівартості, а також правильність розподілу загальновиробничих витрат на умовно-змінні та умовно-постійні витрати.

Аудитор повинен перевірити рахунки 23 «Виробництво», 24 «Брак у виробництві», 91 «Загальновиробничі витрати», 26 «Готова продукція», 90 «Собівартість реалізації». Під час проведення аудиту витрат на виробництво готової продукції (послуг) необхідно звернути увагу на такі питання:

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

– перевірити, чи було дотримано метод обліку вибуття запасів, визначений у наказі «Про облікову політику підприємства» при віднесенні їхньої вартості до собівартості продукції, товарів, робіт, послуг;

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

– перевірити правильність віднесення заробітної плати за джерелами покриття, віднесення разових виплат, допомоги тощо;

– перевірити правильність нарахування амортизації основних засобів і їх віднесення за джерелами покриття, особливо необхідно

звернути увагу на витрати з віднесення нарахування амортизації основних засобів, переданих у оперативну оренду;

– перевірити правильність списання непрямих виробничих витрат, вартість наданих послуг, витрати на відрядження, витрати на ремонт за джерелами покриття та підтвердження цих витрат відповідними документами.

2. Перевірка правильності відображення адміністративних витрат і витрат на збут.

Під час перевірки таких видів витрат необхідно використовувати П(С)БО 16 «Витрати», перевіряти дані синтетичного і аналітичного обліку за рахунками 92 «Адміністративні витрати» та 93 «Витрати на збут», з'ясувати наявність розробленого та затвердженого наказом «Про облікову політику підприємства» складу статей означених витрат, первинні документи з правильності списання матеріальних витрат на потреби апарату управління підприємства та потреби збуту, правильність нарахування заробітної плати, а саме – перевірити віднесення нарахованої заробітної плати працівникам на певний вид витрат, при цьому з'ясувати правильність включення витрат із заробітної плати за демонтаж, ремонт чи монтаж основних засобів, а також витрати за обслуговування основних засобів, переданих у оренду. Крім того, доцільно перевірити правильність нарахування амортизації основних засобів і нематеріальних активів, витрат за комунальні послуги, виявити різні витрати, які не повинні бути включено до адміністративних витрат чи витрат на збут.

3. Перевірка правильності відображення як в обліку, так і у звітності інших операційних витрат у розрізі субрахунків і в цілому по рахунку 94.

4. Перевірка відображення у обліку та звітності фінансових витрат, втрат від участі в капіталі та інших витрат.

Під час аудиту інших операційних витрат та інших витрат необхідно перевірити та порівняти дані синтетичного та аналітичного обліку за рахунками 94, 95, 96, 97, з'ясовувати чинність кожної господарської операції, методику нарахування і списання витрат за кожним конкретним випадком.

– *Перевірка доходів* також здійснюється поетапно, а саме:

1. Аудит доходів від реалізації.

Аудит доходів від реалізації (інакше – доходів від основної діяльності) доцільно починати зі з'ясування галузевих особливостей та внутрішніх стандартів, а саме – з наказу «Про облікову політику», з договорів продажу, їх реєстрації, ведення та оформлення.

Аудит починається з порівняння даних Звіту про фінансові результати з даними Оборотної відомості за синтетичними рахунками, даними Головної книги, регістрів аналітичного обліку за рахунком 70 «Доходи від реалізації». При проведенні аудиту доцільно з'ясувати правильність документального оформлення всіх операцій, наявність окремого ведення обліку за різними видами діяльності, правильного відображенню в обліку розрахунків з використанням іноземної валюти, правильного відображення податкового зобов'язання з податку на додану вартість, чинного відображення в обліку доходів при повернені товарів та продукції, при наданні покупцям знижок тощо. При виявлені неправильного оформлення документів, аудитор повинен рекомендувати керівництву підприємства внести зміни до звітності, сплативши певні суми податків, вимагати дотримуватись діючого законодавства.

Аудитор повинен перевірити відповідність між реалізованою продукцією (товарами), виконаними роботами, наданими послугами та даними регістрів обліку за рахунками 30 «Готівка», 31 «Рахунки в банках», 36 «Розрахунки з покупцями та замовниками». Особливо ретельно доцільно з'ясувати наявність простроченої дебіторської заборгованості та перевірити первинні документи, пов'язані з її виникненням: договір, рахунки, товарно-транспортні накладні, довіреності тощо.

Крім того, аудитор повинен перевірити правильність оформлення випуску продукції та його відповідність її реалізації.

2. Аудит інших операційних доходів.

3. Аудит доходів від іншої діяльності.

За цими етапами аудитор повинен перевірити правильність відображення доходів від оренди основних засобів, операцій з іноземною валютою, доходів від фінансових операцій, капітальних інвестицій тощо.

– Перевірка фінансових результатів.

Аудит фінансових результатів необхідно починати з порівняння даних Звіту про фінансові результати, Оборотної відомості за синтетичними рахунками, Головної книги, регістрів аналітичного обліку за рахунком 79 «Фінансові результати». У подальшому окремо перевіряються формування результатів від операційної діяльності, результат фінансових операцій, результат іншої звичайної діяльності. Для цього можна застосувати методики, описані окремо для певного виду доходів та витрат.

11.3. Типові та можливі порушення обліку витрат, доходів і фінансових результатів

До типових та можливих порушень з операцій із обліку зобов'язань слід віднести:

– незадовільне оформлення первинних документів (застосування нетипових чи недоречних форм, відсутність підписів, печаток, незаповнення всіх необхідних реквізитів) або взагалі – відсутність первинних документів;

– віднесення на собівартість реалізованої продукції витрат операційної діяльності (витрат на відрядження понад норм, оплати викидів шкідливих речовин понад ліміт, витрат, пов'язаних з митними процедурами тощо);

– відсутність достовірної оцінки витрат і доходів та неймовірність щодо економічних вигід;

– неправильне формування доходів та витрат за бартерними операціями;

– невіднесення витрат підприємства з доходами;

– неправильне розмежування витрат за звітними періодами;

– неправильне визначення собівартості реалізації за галузями, видами діяльності;

– неможливість або неправильне визначення достовірної оцінки ступеня завершеності виконаних робіт;

– неможливість достовірної оцінки витрат, здійснених для надання послуг;

– неправильний розподіл витрат між втратами від основної операційної діяльності, адміністративними витратами, витратами на збут;

– неправильне віднесення витрат до інших операційних витрат;

– неправильне оформлення або відсутність договорів, що стали підставою для відвантаження товарно-матеріальних цінностей і визнання доходу;

– неналежність відображених доходів підприємству;

– неправильна класифікація доходів за видами діяльності підприємства;

– доходи, визнані не в тому звітному періоді, у якому вони справді мали місце;

– неправильна оцінка доходів;

– неправильність визначення чистого доходу;

– здійснення запису за доходами та витратами із використанням накладних та актів неіснуючих клієнтів або за фіктивними чи нетоварними операціями;

– неправильно визначено фінансовий результат до оподаткування;

– неправильно нарахований податок на прибуток;

– неправильно застосовано та розраховано відстрочений податковий кредит та відстрочене податкове зобов'язання;

– невідповідність даних аналітичного та синтетичного обліку тощо.

Питання та завдання для самоперевірки

Теоретичні питання

1. Мета і завдання аудиту витрат, доходів і фінансових результатів.
2. Нормативно-правове забезпечення аудиту витрат, доходів і фінансових результатів.
3. Джерела аудиторських доказів перевірки витрат, доходів і фінансових результатів.

4. Методика аудиту витрат, доходів і фінансових результатів.

5. Типові та можливі порушення обліку витрат, доходів і фінансових результатів.

Тестові завдання

1. Методологічні засади формування у бухгалтерському обліку та відображення у фінансовій звітності інформації про витрати підприємства регламентуються:

а) П(С)БО 15;

б) П(С)БО 4;

в) П(С)БО 16;

г) П(С)БО 20.

2. Як витрати залежать від обсягу виробництва продукції:

а) витрати на оплату праці робітників-відрядників виробничих підрозділів;

б) амортизація основних засобів загальногосподарського використання;

в) витрати на оренду та утримання приміщень;

г) витрати на обов’язкове страхування майна.

3. До прямих матеріальних витрат належать:

а) вартість комплектуючих матеріалів;

б) основні матеріали;

в) допоміжні матеріали;

г) усі перераховані відповіді правильні.

4. До інших прямих витрат належать:

а) знос спеціального обладнання;

б) цехові витрати;

в) непрямі матеріальні витрати та витрати на оплату праці;

г) немає правильної відповіді.

5. Для індивідуальних виробництв характерним є метод обліку витрат і калькулювання:

а) попередільний;

б) позамовний;

в) змішаний;

г) немає правильної відповіді.

6. До собівартості реалізації не включаються:

а) нерозподілені постійні загальновиробничі витрати;

б) адміністративні витрати;

в) інші прямі витрати;

г) немає правильної відповіді.

7. Незавершене виробництво – це:

а) продукція, яка не пройшла всіх передбачених технологічним процесом стадій обробки;

б) продукція, яка не прийнята відділом технічного контролю;

в) сальдо за рахунком 23 «Виробництво»;

г) усі перераховані відповіді правильні.

8. Зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілення власниками), це:

а) доходи;

б) витрати;

в) амортизація;

г) прибуток.

***9. Критеріями визнання витрат є*:**

а) збільшення активу або зменшення зобов'язання, що зумовлює зростання власного капіталу (крім зростання капіталу за рахунок внесків учасників підприємства) та достовірність оцінки;

б) зростання капіталу за рахунок внесків учасників підприємства;

в) здатність приносити економічну вигоду та достовірність оцінки;

г) зменшення активу або збільшення зобов'язань, що призводять до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу внаслідок його вилучення або розподілу власниками) та достовірність оцінки.

10. Не визнаються витратами й не включаються до Звіту про фінансові результати:

а) платежі за договорами комісії, агентськими угодами та іншими аналогічними договорами на користь комітента, принципала;

б) попередня (авансова) оплата запасів, робіт, послуг;

в) погашення одержаних позик тощо;

г) усі перераховані відповіді правильні.

***11. До виробничої собівартості продукції включаються*:**

а) прямі матеріальні витрати, витрати на оплату праці та інші прямі витрати;

б) змінні загальновиробничі витрати та постійні розподілені загальновиробничі витрати;

в) нерозподілені постійні загальновиробничі витрати та наднормативні виробничі витрати;

г) правильна відповідь наведена у варіантах а і в.

12. Витрати на управління виробництвом є витратами:

а) загальногосподарськими;

б) загальновиробничими;

в) адміністративними;

г) на збут.

13. Рахунки класу 8 «Витрати за елементами»:

а) є обов'язковими для ведення всіма підприємствами та організаціями;

б) можуть вестися будь-яким підприємством замість рахунків класу 9;

в) обов'язкові тільки для малих підприємств, які не використовують рахунки класу 9;

г) немає правильної відповіді.

14. До адміністративних витрат відносять:

а) витрати за професійні послуги;

б) витрати на ремонт тари;

в) витрати на дослідження ринку;

г) немає правильної відповіді.

15. Адміністративні витрати та витрати на збут є:

а) витратами інвестиційної діяльності;

б) витратами фінансової діяльності;

в) витратами операційної діяльності підприємства;

г) немає правильної відповіді.

16. Що з перелічених нижче надходжень не визнається доходом:

а) сума попередньої оплати за продукцію;

б) сума виручки від продажу основних засобів;

в) страхова компенсація у випадку стихійного лиха;

г) немає правильної відповіді.

17. Дохід від надання послуг визнається:

а) виходячи зі ступеня завершеності операцій з надання послуг на дату балансу;

б) тільки в сумі витрат, пов'язаних із цим фінансуванням, причому в тих періодах, коли ці витрати виникли;

в) якщо є можливість надходження економічних вигід;

г) виходячи зі ступеня завершеності операцій з надання послуг.

18. Дохід визнається під час:

а) збільшення активу або зменшення зобов'язань, що зумовлює зростання власного капіталу за умови достовірної оцінки доходу;

б) надходження активу;

в) зменшення зобов'язань, які зумовлюють збільшення власного капіталу;

г) збільшення власного капіталу.

19. Фінансовий результат – це:

а) оподатковуваний прибуток;

б) валовий дохід, валовий збиток;

в) прибуток, збиток;

г) доходи, витрати.

20. Суму, на яку доходи перевищують пов'язані з ними витрати, називають:

а) роялті;

б) збитком;

в) дивідендами;

г) прибутком.

Практичне заняття

Мета практичного заняття – з'ясування мети та завдань аудиту витрат, доходів і фінансових результатів, визначення чинної нормативної бази із розкриттям змісту кожного джерела у частині, що стосується безпосередньо обліку витрат, доходів і фінансових результатів, набуття практичних навичок щодо підтвердження чинності господарських ситуацій, пов'язаних із обліком витрат, доходів і фінансових результатів, з'ясування типових та можливих порушень обліку витрат, доходів і фінансових результатів.

Питання для вивчення та обговорення

1. Методика перевірки правильності оцінки витрат від операційної діяльності та їхні відповідності.
2. Методика аудиту правильності розмежування витрат за кожною групою залежно від виду витрат за елементами.
3. Методика аудиту правильності розмежування витрат за кожною групою залежно від виду витрат від операційної діяльності.
4. Методика перевірки правильності оцінки доходів та витрат від операційної діяльності та їхні відповідності.
5. Методика аудиту правильності розмежування доходу за кожною групою залежно від виду доходу.
6. Методика аудиту первинних документів з обліку витрат від операційної діяльності.
7. Методика аудиту первинних документів з обліку доходів від операційної діяльності.
8. Методика перевірки правильності визначення доходів і витрат від операційної діяльності.

9. Методика аудиту правильності визначення фінансового результату операційної діяльності.

10. План та програма аудиту фінансових результатів від операційної діяльності.

Завдання 1

На основі проведення аудиту наступних господарських операцій з'ясувати їхню відповідність чинному законодавству, визначити нормативні документи, які було порушено, розрахувати вплив порушень на фінансові результати та розробити рекомендації щодо виправлення порушень. Узагальнити результати у Звіті аудитора.

Умова завдання

Машинобудівним підприємством АТ «Автобуд» (платник ПДВ) у квітні 20__ року відвантажено ТОВ «АТП – 12» за видатковою накладною № 368 матеріали на суму 9 000 грн (суму дано без ПДВ). Собівартість проданих матеріалів – 8 000 грн. На поточний рахунок ЗАТ «Автобуд» грошові кошти надійшли у повній сумі.

В обліку АТ «Автобуд» ці операції відображено так:

Д 361 К 701 9 000 грн;

Д 901 К 201 8 000 грн;

Д 311 К 361 9 000 грн.

Питання для самостійного вивчення та контролю

1. Методика аудиту собівартості реалізації, типові та можливі порушення.

2. Методика аудиту собівартості реалізованої готової продукції, типові та можливі порушення.

3. Методика аудиту собівартості реалізованих товарів, типові та можливі порушення.

4. Методика аудиту собівартості реалізованих робіт і послуг, типові та можливі порушення.

5. Методика аудиту адміністративних витрат, типові та можливі порушення.

6. Методика аудиту витрат на збут, типові та можливі порушення.

7. Методика аудиту інших витрат операційної діяльності, типові та можливі порушення.

8. Методика аудиту витрат періоду, типові та можливі порушення.

9. Методика аудиту витрат від операційної діяльності, типові та можливі порушення.

10. Методика аудиту фінансових витрат, типові та можливі порушення.

11. Методика аудиту втрат від участі в капіталі, типові та можливі порушення.

12. Методика аудиту інших витрат, типові та можливі порушення.

13. Методика аудиту надзвичайних витрат, типові та можливі порушення.

14. Методика аудиту податку на прибуток, типові та можливі порушення.

15. Методика аудиту матеріальних витрат, типові та можливі порушення.

16. Методика аудиту витрат на оплату праці, типові та можливі порушення.

17. Методика аудиту відрахувань на соціальне страхування, типові та можливі порушення.

18. Методика аудиту амортизації, типові та можливі порушення.

19. Методика аудиту інших операційних витрат, типові та можливі порушення.

20. Методика аудиту інших затрат, типові та можливі порушення.

21. Методика аудиту витрат майбутніх періодів, типові та можливі порушення.

22. Методика аудиту доходів від реалізації, типові та можливі порушення.

23. Методика аудиту інших операційних доходів, типові та можливі порушення.

24. Методика аудиту доходів від операційної діяльності, типові та можливі порушення.

25. Методика аудиту доходів від участі в капіталі, типові та можливі порушення.

26. Методика аудиту інших фінансових доходів, типові та можливі порушення.

27. Методика аудиту інших доходів, типові та можливі порушення.

28. Методика аудиту доходів майбутніх періодів, типові та можливі порушення.

29. Методика аудиту фінансових результатів від фінансових операцій, типові та можливі порушення.

30. Методика аудиту чистого прибутку (збитку), типові та можливі порушення.

31. Джерела аудиторських доказів витрат і доходів від фінансової діяльності.

32. Джерела аудиторських доказів витрат і доходів від інвестиційної діяльності.

Теми рефератів

1. Методика аудиту собівартості реалізації.
2. Методика аудиту витрат періоду.
3. Методика аудиту витрат від операційної діяльності.
4. Методика аудиту фінансових витрат.
5. Методика аудиту втрат від участі в капіталі та інших витрат.
6. Методика аудиту податку на прибуток.
7. Методика аудиту матеріальних витрат.
8. Методика аудиту витрат на оплату праці.
9. Методика аудиту відрахувань на соціальне страхування.
10. Методика аудиту амортизації.
11. Методика аудиту інших операційних витрат.
12. Методика аудиту інших затрат.

13. Методика аудиту витрат майбутніх періодів.

14. Методика аудиту доходів від реалізації.

15. Методика аудиту інших операційних доходів.

16. Методика аудиту доходів від операційної діяльності.

17. Методика аудиту доходів від участі в капіталі та інших доходів.

18. Методика аудиту інших фінансових доходів.

19. Методика аудиту доходів майбутніх періодів.

20. Методика аудиту фінансових результатів від фінансових операцій.

23. Методика аудиту фінансових результатів.

Термінологічний словник

Витрати – зменшення економічних вигод у вигляді зменшення активів або збільшення зобов'язань, що призводить до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілення власниками).

Доходи – збільшення економічних вигод у вигляді збільшення активів або зменшення зобов'язань, яке призводить до зростання власного капіталу (за винятком зростання капіталу за рахунок внесків власників.

Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) – дохід, що визначається шляхом вирахування з доходу від реалізації продукції, товарів, робіт, послуг (у тому числі платежів від оренди об'єктів інвестиційної нерухомості) наданих знижок, вартості повернутих раніше проданих товарів, доходів, що за договорами належать комітентам (принципалам тощо), та податків і зборів.

ТЕМА. 12
АУДИТОРСЬКИЙ ЗВІТ ТА ІНШІ ПІДСУМКОВІ ДОКУМЕНТИ

12.1. Завершальний етап перевірки, його суть і зміст

На завершальній стадії необхідно:

– *згрупувати* виявлені недоліки;

– *скласти* накопичувальні відомості порушень, аналітичні таблиці, розрахунки, графіки;

– *узагальнити та відобразити* результати перевірки в аудиторському звіті;

– *обговорити* результати аудиту з керівництвом клієнта;

– розробити проект *профілактичних та попереджувальних* дій;

– прийняти рішення за результатами аудиту та здійснити контроль за їхнім виконанням (ці дії виконуються тільки з боку найвищого управлінського персоналу клієнта).

Ця стадія дуже важлива, оскільки метою аудиторської перевірки є висловлення думки аудитора щодо ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності клієнтом.

Відповідно до ст.14 Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» [80] передбачено, що *Аудиторський звіт* використовується для *надання впевненості* користувачам *шляхом висловлення незалежної думки аудитора про відповідність в усіх суттєвих аспектах фінансової звітності та/або консолідованої фінансової звітності вимогам національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку, міжнародних стандартів фінансової звітності або іншим вимогам*.

Цілями аудиту після його завершення є :

– сформулювати думку про фінансові звіти, виходячи з оцінки висновків на основі отриманих аудиторських доказів;

– чітко висловити думку в письмовому звіті, який також описує підставу для висловлення такої думки.

Після проведення всіх аудиторських процедур відповідно до загального плану та програм аудиту за конкретними об'єктами старший аудитор групи (керівник аудиторської фірми чи ключовий партнер, якщо залучалось декілька фірм) повинен перевірити якість виконаних процедур та зібраних аудиторських доказів на основі звітів аудиторів-виконавців за окремими об'єктами відповідно до виданих завдань. Після завершення аудиту необхідно оцінити результати перевірки в цілому та з'ясувати ще до надання аудиторського звіту, чи всі докази зібрано, а також виявити можливі невідповідності за матеріалами перевірки.

У випадку наявності певних нерозглянутих фактів, які не знайшли відображення в робочих документах аудитора, керівникові аудиторської фірми (старшому аудиторові) необхідно вимагати окремі пояснення від аудиторів-виконавців, асистентів і спеціалістів. Тільки після цього аудитор може висловити відповідну думку про фінансову звітність підприємства відповідно до концептуальної основи.

Аудиторська думка обов'язково відображається письмово саме в аудиторському звіті. Аудитор повинен сформулювати думку щодо того, чи фінансова звітність складена у всіх суттєвих аспектах відповідно до застосованої концептуальної основи фінансової звітності. Щоб сформулювати таку думку, аудитор повинен визначити, чи отримав він обґрунтовану впевненість щодо відсутності у фінансовій звітності в цілому суттєвих викривлень унаслідок помилки чи шахрайства.

Порядку складання звіту та висловлення немодифікованої чи модифікованої думки аудитора про стан фінансової звітності присвячена щонайменше підгрупа чинних на сьогодні *МСА – від 700 по 799 «*Аудиторські висновки та звітування*».* Про порядок складання аудиторського звіту йдеться в Міжнародних стандартах аудиту, а саме:

– МСА 700 «Формування думки та складання звіту щодо фінансової звітності»;

– МСА 701 «Повідомлення інформації з ключових питань аудиту в звіті незалежного аудитора»;

– 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».

12.2. Звіт аудитора

Результати аудиторської перевірки відображаються в **звіті аудитора**, що складається відповідно до міжнародного стандарту 700 «Формування думки та надання звіту щодо фінансової звітності». МСА 700 розглядає відповідальність аудитора за формулювання думки щодо фінансової звітності, форму та зміст звіту аудитора, що надається за результатами аудиту фінансової звітності.

Цілями аудитора є:

– сформувати думку щодо фінансової звітності виходячи з оцінювання;

– чітко висловити таку думку у письмовому звіті.

В **аудиторському звіті** за результатами обов'язкового аудиту, щонайменше, має наводитися така інформація:

1) повне найменування юридичної особи; склад фінансової звітності або консолідованої фінансової звітності, звітний період та дата, на яку вона складена; також зазначається – відповідно до яких стандартів складено фінансову звітність або консолідовану фінансову звітність (міжнародних стандартів фінансової звітності або національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку, інших правил);

2) твердження про застосування міжнародних стандартів аудиту;

3) чітко висловлена думка аудитора немодифікована або модифікована (думка із застереженням, негативна або відмова від висловлення думки) про те, чи розкриває фінансова звітність або консолідована фінансова звітність в усіх суттєвих аспектах достовірно та об'єктивно фінансову інформацію згідно з міжнародними

стандартами фінансової звітності або національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку та відповідає вимогам законодавства;

4) окремі питання, на які суб'єкт аудиторської діяльності вважає за доцільне звернути увагу, але які не вплинули на висловлену думку аудитора;

5) про узгодженість звіту про управління (консолідованого звіту про управління), який складається відповідно до законодавства, з фінансовою звітністю (консолідованою фінансовою звітністю) за звітний період; про наявність суттєвих викривлень у звіті про управління та їхній характер;

6) суттєву невизначеність, яка може ставити під сумнів здатність продовження діяльності юридичної особи, фінансова звітність якої перевіряється, на безперервній основі у разі наявності такої невизначеності;

7) основні відомості про суб'єкта аудиторської діяльності, що провів аудит (повне найменування, місцезнаходження, інформація про включення до Реєстру).

В *аудиторському звіті за результатами обов'язкового аудиту підприємства, що становить суспільний інтерес*, додатково до інформації, зазначеної у частині третій цієї статті, повинна наводитися така інформація:

1) найменування органу, який призначив суб'єкта аудиторської діяльності на проведення обов'язкового аудиту;

2) дата призначення суб'єкта аудиторської діяльності та загальна тривалість виконання аудиторського завдання без перерв із урахуванням продовження повноважень, які мали місце, та повторних призначень;

3) аудиторські оцінки, що включають:

а) опис та оцінку ризиків щодо суттєвого викривлення інформації у фінансовій звітності (консолідованій фінансовій звітності), що перевіряється, зокрема внаслідок шахрайства;

б) чітке посилання на відповідну статтю або інше розкриття інформації у фінансовій звітності (консолідованій фінансовій звітності) для кожного опису та оцінки ризику суттєвого викривлення інформації у звітності, що перевіряється;

в) стислий опис заходів, вжитих аудитором для врегулювання таких ризиків;

г) основні застереження щодо таких ризиків.

4) пояснення щодо результативності аудиту в частині виявлення порушень, зокрема пов'язаних із шахрайством;

5) підтвердження того, що аудиторський звіт узгоджений з додатковим звітом для аудиторського комітету;

6) твердження про ненадання послуг, заборонених законодавством, і про незалежність ключового партнера з аудиту та суб'єкта аудиторської діяльності від юридичної особи під час проведення аудиту;

7) інформація про інші надані аудитором або суб'єктом аудиторської діяльності юридичній особі або контрольованим нею суб'єктам господарювання послуги, крім послуг з обов'язкового аудиту, що не розкрита у звіті про управління або у фінансовій звітності;

8) пояснення щодо обсягу аудиту та властивих для аудиту обмежень.

Аудитор повинен сформувати думку про:

– стан бухгалтерського обліку;

– стан внутрішнього контролю;

– достатність і достовірність фінансової звітності.

Для того, щоб сформувати свою думку щодо того, чи фінансова звітність складена у всіх суттєвих аспектах відповідно до застосованої концептуальної основи фінансового звітування, аудитор повинен визначити, чи отримав він обґрунтовану впевненість щодо відсутності в цілому суттєвих викривлень унаслідок шахрайства або помилки. Така думка повинна враховувати:

а) МСА 330 щодо того, чи були отримані прийнятні аудиторські докази в достатньому обсязі;

б) МСА 450 щодо суттєвості невиправлених викривлень;

в) оцінювання, чи складена фінансова звітність в усіх суттєвих аспектах згідно з вимогами застосованої концептуальної основи фінансового звітування, а саме:

– чи забезпечує фінансова звітність належне розкриття стислого викладу обраних та застосованих значущих облікових політик і розглянути їхню доречність для суб'єкта господарювання;

– чи дотримано в усіх суттєвих аспектах складові облікової політики під час складання та подання фінансової звітності;

– чи подана інформація є доречною, достовірною, порівнюваною і зрозумілою в фінансовій звітності;

– чи є інформація, що подана користувачам у фінансовій звітності, зрозумілою і як вона суттєво впливає на операції чи події, відображені в фінансовій звітності;

– чи є відповідною термінологія, що використовується в фінансовій звітності.

Аудитор висловлює *немодифіковану думку,* якщо він робить висновок, що фінансова звітність складена в усіх суттєвих аспектах відповідно до застосованої концептуальної основи фінансової звітності.

Але якщо аудитор за результатами аудиту на основі отриманих аудиторських доказів визначає, що фінансова звітність у цілому містить *суттєві викривлення,* або аудитор за результатами аудиту *не може отримати достатні та належні аудиторські докази* для того, щоб зробити висновок, що фінансова звітність у цілому не містить суттєвих викривлень, то він висловлює *модифіковану думку* відповідно до МСА 705.

Якщо фінансова звітність містить суттєві викривлення, аудитор повинен обговорити це питання з управлінським персоналом і залежно від концептуальної основи та способу вирішення цього питання визначити, чи потрібно висловлювати модифіковану думку відповідно до МСА 705. У випадках, коли аудитор доходить висновку, що фінансова звітність вводить в оману, він повідомляє управлінський персонал та залежно від способу вирішення визначає, як слід надати інформацію у аудиторському звіті та яким чином.

За практикою аудиторської діяльності аудиторський звіт складається на основі зібраних аудиторських доказів аудитором і свідчить про результати аудиту, є наслідком правильності застосування аудиторських процедур у процесі проведення аудиторської

перевірки та оцінки стану бухгалтерського обліку та достовірності фінансової звітності.

Аудиторський звіт складається у письмовому вигляді відповідно до МСА 700 і повинен містити такі складові, подані у таблиці 12.1.

Таблиця 12.1

Структура аудиторського звіту

Частини звіту	**Зміст частин**
Заголовок	У якому вказується, що це ***звіт незалежного аудитора***
Адресат	– визначається, для кого призначений аудиторський звіт
Вступний параграф	повне найменування юридичної особи; склад фінансової звітності або консолідованої фінансової звітності, звітний період та дата, на яку вона складена; також зазначається, відповідно до яких стандартів складено фінансову звітність або консолідовану фінансову звітність (міжнародних стандартів фінансової звітності або національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку, інших правил)
	– твердження про застосування ***міжнародних стандартів аудиту***
Відповідальність управлінського персоналу	– відповідальність осіб управлінського персоналу за складання та подання фінансової звітності та за стан внутрішнього контролю в суб'єкта господарювання та недопущення ним суттєвих викривлень показників фінансової звітності в результаті помилки чи шахрайства
Відповідальність аудитора	– є висловлення думки щодо фінансової звітності на основі результатів аудиту, посилання на застосування міжнародних стандартів аудиту; – вказувати, що під час проведення аудиту відповідно до МСА аудитор використовує професійне судження та дотримується професійне судження та дотримується професійного скептицизму протягом усього завдання аудиту та зазначити відповідальність аудитора за ідентифікацію й оцінку ризиків суттєвого викривлення фінансової звітності внаслідок шахрайства або помилки

Продовження таблиці 12.1

Аудиторська думка	– чітко висловлена думка аудитора немодифікована або модифікована (думка із застереженням, негативна або відмова від висловлення думки) про те, чи розкриває фінансова звітність або консолідована фінансова звітність в усіх суттєвих аспектах достовірно та об'єктивно фінансову інформацію згідно з міжнародними стандартами фінансової звітності або національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку та відповідає вимогам законодавства; – окремі питання, на які суб'єкт аудиторської діяльності вважає за доцільне звернути увагу, але які не вплинули на висловлену думку аудитора; – про узгодженість звіту про управління (консолідованого звіту про управління), який складається відповідно до законодавства, з фінансовою звітністю (консолідованою фінансовою звітністю) за звітний період; про наявність суттєвих викривлень у звіті про управління та їх характер; – формування аудиторської думки передбачене законом чи нормативним актом за допомогою термінів: – «відображає достовірно в усіх суттєвих аспектах» або «надає достовірну та справедливу інформацію»; – 2) описання інформації, що подається у фінансовій звітності; – 3) описання застосованої концептуальної основи фінансової звітності та її можливого впливу на думку аудитора, що ідентифікується за допомогою таких формулювань: – «…відповідно до Міжнародних стандартів фінансової звітності…» або – «… згідно з принципами бухгалтерського обліку, що є загальноприйнятими в … »
Інша відповідальність щодо звітності	– на основі яких ґрунтується його думка щодо іншої фінансової звітності з окремих питань, що є додатковими
Підпис аудитора	– основні відомості про суб'єкта аудиторської діяльності, що провів аудит (повне найменування, місцезнаходження, інформація про включення до Реєстру)
Дата аудиторського звіту	– Аудиторський звіт датується не раніше від дати, на яку аудитор надав достатні та відповідні аудиторські докази
Адреса аудитора	–

В аудиторському звіті за результатами обов'язкового аудиту підприємства, що становить суспільний інтерес, додатково до інформації, зазначеної у частині третій цієї статті, повинна наводитися така інформація:

1) найменування органу, який призначив суб'єкта аудиторської діяльності на проведення обов'язкового аудиту;

2) дата призначення суб'єкта аудиторської діяльності та загальна тривалість виконання аудиторського завдання без перерв з урахуванням продовження повноважень, які мали місце, та повторних призначень;

3) аудиторські оцінки, що включають, зокрема:

а) опис та оцінку ризиків щодо суттєвого викривлення інформації у фінансовій звітності (консолідованій фінансовій звітності), що перевіряється, зокрема внаслідок шахрайства;

б) чітке посилання на відповідну статтю або інше розкриття інформації у фінансовій звітності (консолідованій фінансовій звітності) для кожного опису та оцінки ризику суттєвого викривлення інформації у звітності, що перевіряється;

в) стислий опис заходів, вжитих аудитором для врегулювання таких ризиків;

г) основні застереження щодо таких ризиків;

4) пояснення щодо результативності аудиту в частині виявлення порушень, зокрема пов'язаних із шахрайством;

5) підтвердження того, що аудиторський звіт узгоджений з додатковим звітом для аудиторського комітету;

6) твердження про ненадання послуг, заборонених законодавством, і про незалежність ключового партнера з аудиту та суб'єкта аудиторської діяльності від юридичної особи під час проведення аудиту;

7) інформація про інші надані аудитором або суб'єктом аудиторської діяльності юридичній особі або контрольованим нею суб'єктам господарювання послуги, крім послуг з обов'язкового аудиту, що не розкрита у звіті про управління або у фінансовій звітності;

8) пояснення щодо обсягу аудиту та властивих для аудиту обмежень.

Розглянемо приклади оформлення аудиторського звіту:

Заголовок – Аудиторський звіт щодо фінансової звітності, складеної відповідно до концептуальної основи достовірного подання з метою задоволення загальних потреб у фінансовій інформації широкого кола користувачів відповідно до Міжнародних стандартів фінансової звітності.

Нами проведено аудит фінансової звітності підприємства (компанії)…за.., що додається.

Фінансова звітність станом на ….. включає: баланс…, звіт про фінансові результати…, звіт про рух грошових коштів…, звіт про власний капітал.., та примітки, що дають розшифровку окремої інформації …, стисле викладення основних аспектів облікової політики підприємства…

Відповідальність управлінського персоналу – Управлінський персонал несе відповідальність за складання і подання достовірної фінансової звітності, складеної відповідно до ПСБО (чи МСФЗ) та стану внутрішнього контролю, що забезпечує здійснення контролю при веденні обліку та складанню фінансової звітності та недопущення суттєвого її викривлення внаслідок зловживань та помилок.

Відповідальність аудитора – відповідальністю є висловлення думки щодо фінансової звітності на основі результатів проведеного нами аудиту. Нами проведено аудит відповідно до Міжнародних стандартів аудиту, які вимагають від нас дотримання відповідних етичних вимог, а також планування та виконання аудиту для отримання достатньої впевненості, що фінансова звітність не містить суттєвих викривлень.

Аудит передбачає виконання аудиторських процедур для отримання аудиторських доказів щодо сум і розкриттів у фінансовій звітності. Вибір процедур залежить від судження аудитора та проведення ним оцінки ризиків суттєвого викривлення показників фінансової звітності внаслідок помилки чи шахрайства.

Ми вважаємо, що отримані достатні та відповідні (прийнятні) аудиторські докази для висловлення нашої думки.

Думка аудитора може бути подана, якщо «фінансова звітність, що додається, відображає достовірно, в усіх суттєвих аспектах

відповідно до концептуальної основи» або, на нашу думку, «…фінансова звітність, що додається, надає правдиву та неупереджену інформацію про …. відповідно до… застосована концептуальна основа фінансового звітування…»

Підпис аудитора

Дата аудиторського звіту.

Адреса аудитора.

Надання аудиторського звіту замовнику здійснюється за таких умов:

– звіт адресується замовникові із зазначенням дати складання;

– звіт підписується керівником аудиторської фірми або особою, вповноваженою на це керівником і аудитором (керівником бригади аудиторів), який здійснював перевірку;

– звіт завіряється печаткою аудиторської фірми;

– кожна сторінка аудиторського звіту повинна бути підписана аудитором, який здійснював перевірку (і завірена його особистою печаткою – за наявності останньої).

12.3. Зміна форми і змісту аудиторського звіту під час висловлення модифікованої думки аудитора, вимоги до їхнього складання

Саме думка аудитора є вирішальною у формуванні модифікованої аудиторської думки під час складання звіту. У разі складання звіту незалежного аудитора, який містить модифіковану думку, використовується МСА 705 «Модифікації думки у звіті незалежного аудитора».

МСА 705 розглядає відповідальність аудитора за надання належного звіту за обставин, якщо під час формування думки, відповідно до МСА 700, аудитор доходить висновку про необхідність модифікації думки аудитора щодо фінансової звітності, а також розглядає, як впливає висловлення аудитором модифікованої думки на форму та зміст звіту аудитора.

Аудитор повинен оцінити висновки, зроблені завдяки отриманим аудиторським доказам. Ці висновки будуть основою для формування його думки щодо фінансових звітів. МСА 705 визнає

три типи модифікованих думок під впливом певних обставин, а саме: думку із застереженням, негативну думку та відмову від висловлення думки.

Рішення, при якому модифікована думка є прийнятною, залежить від:

– характеру питання, що призвело до *модифікації*, тобто чи містить фінансова звітність *суттєві викривлення*, або в разі неможливості отримати прийнятні аудиторські докази в достатньому обсязі, чи може фінансова звітність містить суттєві викривлення;

– судження аудитора щодо *всеохоплюваності впливу* або *можливого впливу* окремої події (питання) на фінансову звітність.

Метою аудитора відповідно до МСА 705 є чітке висловлення у відповідний спосіб модифікованої думки щодо фінансової звітності у випадку:

– отримання аудитором доказів, що фінансова звітність у цілому містить суттєві викривлення; або

– аудитор не має можливості отримати прийнятні аудиторські докази у достатньому обсязі, щоб дійти висновку, що фінансова звітність у цілому не містить суттєвого викривлення.

Умови виникнення модифікації думки аудитора визначено *МСА 705 «*Модифікації думки у звіті незалежного аудитора*»* (табл. 12.2).

Наслідки неможливості отримання достатніх і належних аудиторських доказів у зв'язку з обмеженнями, встановленими управлінським персоналом після прийняття аудитором завдання до виконання:

– якщо після прийняття завдання аудитору стає відомо про обмеження часу на обсяг аудиту, встановлене управлінським персоналом, аудитор повинен вимагати від керівництва зняття такого обмеження, тому що, з його точки зору, це призведе до висловлення думки із застереженням думки, або відмови її висловлення;

– у разі відмови управлінського персоналу зняти обмеження аудитор повинен повідомити тих осіб, яких наділено найвищими повноваженнями та визначити існування можливості виконати альтернативні аналітичні процедури на отримання достатніх і належних аудиторських доказів;

Таблиця 12.2

Відповідність аудиторських звітів обставинам, які можуть модифікувати думку аудитора

Обставини	Модифікація думки за МСА 705		
	Думка із застереженням	Негативна	Відмова від висловлення думки
Отримані прийнятні аудиторські докази в достатньому обсязі, доходить висновку, що взяті окремо або в сукупності викривлення є суттєвими, але не всеохоплюючими щодо фінансової звітності	+		
Немає можливості отримати прийнятні аудиторські докази в достатньому обсязі для обґрунтування думки, проте доходить висновку, що можливий вплив на фінансову звітність невиявлених викривлень, якщо такі є, може бути суттєвим, проте не всеохоплюючим	+		
Отримані прийнятні аудиторські докази в достатньому обсязі визначають, що окремо взяті чи в сукупності викривлення є одночасно суттєвими і всеохоплюючими щодо фінансової звітності		+	
Немає можливості отримати прийнятні аудиторські докази в достатньому обсязі для обґрунтування думки і доходить висновку, що можливий вплив на фінансову звітність невиявлених викривлень, якщо такі є, може бути одночасно суттєвим та всеохоплюючим			+

– якщо аудитор не має змоги отримати достатні та належні докази, він повинен визначити наслідки, що можуть бути;

– якщо виявлені викривлення будуть хоч і суттєвими, але не всеохоплюючими, то аудитор висловить умовно-позитивну думку (якщо аудитор не оглянув усі операції, але їхній вплив на фінансову

звітність незначний у зв'язку чи з обмеженням часу чи ненаданням інформації управлінським персоналом);

– але якщо аудитор дійшов висновку, що виявлені викривлення будуть і суттєвими, і всеохоплюючими, то він повинен відмовитися від проведення аудиту, якщо це можливо, чи відмовитися від висловлення думки щодо фінансової звітності, якщо відмова від проведення аудиту є неприйнятною (у більшості випадків це відбувається, якщо управлінський персонал відмовляється надати документи, регістри, щоб зібрати всі необхідні та належні докази);

– якщо аудитор відмовляється від аудиту до припинення роботи, він повинен інформувати тих, кого наділено найвищими повноваженнями, про виявлені викривлення, виявлені в ході аудиту.

Аудитор повинен розглядати необхідність додавання пояснювального параграфа до змісту звіту, передбаченого МСА 700, у якому буде йтися про підставу для модифікації. Цей параграф повинен наводитися безпосередньо перед параграфом, у якому висловлена думка. Параграф може мати назву:

– «Підстава для висловлення думки і застереженням»;

– «Підстава для висловлення негативної думки»;

– «Підстава для відмови від висловлення думки»

У цьому параграфі аудитор повинен обґрунтувати з проведенням опису основи викривлення для модифікації та визначає кількісний вплив його на фінансову звітність, крім випадків, коли це зробити неможливо, про що зазначається у звіті.

Крім того, у цьому параграфі зазначаються також причини неможливості отримання достатніх і прийнятних доказів у процесі аудиту, на основі чого надається модифікована думка, навіть коли аудитор висловив негативну аудиторську думку.

Параграф *«Висловлення думки».* Якщо аудитор модифікує аудиторську думку, він повинен використовувати заголовок: «Думка із застереженням», «Відмова від висловлення думки», «Негативна думка».

Під час висловлення думки із застереженням через існування суттєвого викривлення у фінансовій звітності аудитор повинен зазначити у параграфі «Висловлення думки», що на його думку,

за винятком впливу питань (питання), описаного у параграфі «Підстава для висловлення думки із застереженням»:

– фінансова звітність відображає достовірно в усіх суттєвих аспектах відповідно до застосованої концептуальної основи фінансової звітності в рамках звітування;

– фінансова звітність була складена в усіх суттєвих аспектах відповідно до застосованої концептуальної основи фінансової звітності в рамках звітування згідно з концептуальною основою достовірного подання, але якщо це є результатом неможливого отримання достатніх і прийнятних аудиторських доказів, аудитор використовує відповідне формування «за винятком можливого впливу операцій, описаних у параграфі …..» .

Під час висловлення негативної думки аудитор повинен зазначити у параграфі «Висловлення думки», що, на його думку, через те, що операції мають не тільки суттєвий, а й всеохоплюючий вплив на показники фінансової звітності, описано у параграфі «Підстава для висловлення негативної думки» та:

– фінансова звітність не надає достовірну та справедливу інформацію ……;

– фінансова звітність не була складена в усіх суттєвих аспектах відповідно до вимог концептуальної основи ….

Якщо аудитор відмовляється від висловлення думки через неможливість отримати достатні та прийнятні аудиторські докази, він повинен зазначити у параграфі «Висловлення думки», що у зв’язку з тим чи іншим питанням, описаним у параграфі «Підстава для відмови від висловлення думки», аудитор не мав можливості отримати достатні та прийнятні аудиторські докази, що формували б підставу для висловлення аудиторської думки та відповідно аудитор не висловлює думку щодо фінансової звітності.

Якщо аудитор відмовляється від висловлення думки через неможливість отримати достатні й прийнятні аудиторські докази, він повинен змінити вступний параграф аудиторського звіту, де зазначається, що аудитор отримав завдання виконати аудит фінансової звітності. Однак у зв’язку з питанням, описаним у параграфі «Підстава для відмови від висловлення думки», що ми не мали можливість отримати достатні та прийнятні аудиторські

докази, що формували б підставу для висловлення аудиторської думки…»

Практика аудиту свідчить, що у більшості випадків негативну думку аудитор висловлює в тому випадку, коли виявляється суттєвий вплив на показники фінансової звітності в результаті зловживання, якщо аудитор отримав достатні докази цих зловживань і перевірив всі документи і регістри. У випадку, якщо керівництво клієнта підприємства, у якого перевіряється і підтверджується звітність, відмовляється надати всі документи, регістри тощо, щоб аудитор підтвердив достовірність фінансової звітності, аудитор надає відмову від висловлення думки.

12.4. Аудиторський звіт при виконанні спеціального завдання

Певна підгрупа, яка розглядає порядок складання звітів при виконанні спеціальних завдань, включає міжнародні стандарти аудиту з 800 до 899 « Спеціалізовані сфери». До них відносять:

– МСА 800 «Особливі положення – аудит фінансової звітності, складеної відповідно до концептуальних основ спеціального призначення».

– МСА 805 «Особливі положення щодо аудитів окремих фінансових звітів та окремих елементів, рахунків або статей фінансового звіту;

– МСА 810 «Завдання зі звітування щодо узагальненої фінансової звітності».

Завданнями спеціального призначення є аудит:

– повного пакета фінансових звітів, складених відповідно до іншої всеохоплюючої основи бухгалтерського обліку;

– *компонента* повного пакета фінансових звітів загального або спеціального призначення, наприклад, окремого фінансового звіту, конкретних рахунків, елементів рахунків або статей у фінансовому звіті;

– відповідності контрактних угод;

– узагальнених фінансових звітів.

У зв’язку із тим, що це питання є достатньо специфічним, розглянемо моменти, на які необхідно звернути увагу аудитора перед виконанням завдань спеціального призначення (рис. 12.1).

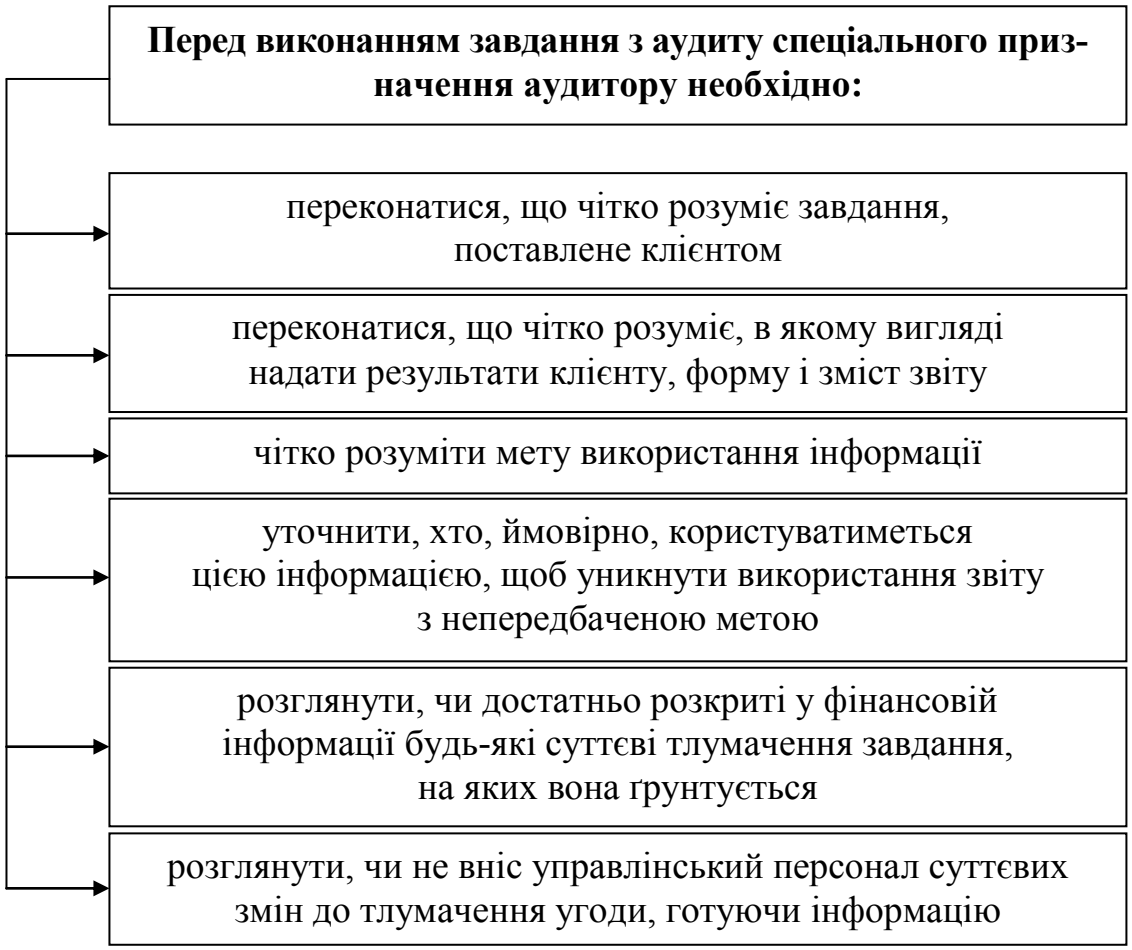


Рис. 12.1. Аудиторські процедури під час укладання договору на виконання завдання спеціального призначення

За означеними завданнями складається окремий звіт та висловлюється думка аудитора, яку надано у *МСА 800 «Особливі положення – аудит фінансової звітності, складеної відповідно до концептуальних основ спеціального призначення».*

Наприклад, аудитора можуть просити висловити думку щодо одного або декількох *компонентів* фінансових звітів (наприклад, щодо окремого фінансового звіту (а не всієї фінансової звітності), дебіторської заборгованості, запасів, нарахування премій працівникам, формування статутного капіталу підприємства або з’ясування стану кредиторської заборгованості тощо. Такий компонент може готуватися клієнтом як для задоволення потреб у фінансовій інформації конкретних користувачів і мати обмежене

розповсюдження, так і навпаки, використовуватися широким колом споживачів.

Перевірку означеної компоненти аудитор може виконувати як окремо, так і одночасно з аудитом фінансової звітності суб'єкта господарювання. Однак результати виконання такого завдання не відображаються в аудиторському звіті щодо фінансових звітів у цілому, і аудитор повинен висловити думку лише щодо того, чи підготовлений перевірений компонент в усіх суттєвих аспектах відповідно до застосовної основи бухгалтерського обліку.

Визначаючи обсяг робіт і здійснюючи перевірку, аудитор повинен розглядати і враховувати взаємопов'язані статті та їх суттєвість щодо компоненту, який перевіряється. Таким чином, у ході перевірки може виникати необхідність у перевірці й іншої фінансової інформації для висловлення відповідної думки щодо означеного компоненту.

Якщо аудитор дійшов висновку про висловлення щодо фінансових звітів у цілому негативної думки або взагалі вирішив відмовитися від її висловлення, то окремий звіт щодо компонентів фінансових звітів готується лише тоді, якщо ці компоненти не настільки великі, щоб складати більшу частину фінансових звітів. Якщо перевіряється тільки компонент фінансових звітів (без перевірки фінансової звітності в цілому), то аудитор висловлює свою думку та надає модифіковану думку у звіті аудитора згідно з визначеними модифікаціями аудиторського звіту на поточний момент видів, але із використанням умов та структури, що надана у МСА 800.

Питання та завдання для самоперевірки

Теоретичні питання

1. Заключний етап перевірки, його суть і зміст.
2. Аудиторський звіт, його структура.
3. Види аудиторських звітів та модифікованих думок аудитора, вимоги до їх складання.
4. Вплив чинників на визначення модифікованої думки під час проведення аудиту.

5. Аудиторський звіт при виконанні спеціального завдання.
6. Заключний етап перевірки, його суть і зміст.

Тестові завдання

1. Звіт незалежного аудитора – це:

а) інформація щодо своєчасності та повноти сплати податків;

б) дослідження фінансового стану суб'єкта господарювання;

в) думка аудитора щодо повноти і достовірності фінансової звітності;

г) рекомендації з усунення виявлених недоліків в обліковій системі.

2. Що розуміють під датою завершення аудиту:

а) дату, коли висновок аудитора передають клієнтові;

б) дату, коли аудитор погодив з клієнтом зміст і форми підсумкових аудиторських документів;

в) дату, коли аудитор завершив роботи на об'єкті;

г) дату опублікування річного звіту клієнта.

3. До якого моменту аудитор відповідає за висвітлення у звітності подій, що можуть вплинути на достовірність фінансової звітності:

а) до дати складання фінансової звітності;

б) до дати аудиторського висновку;

в) до завершення фінансового року;

г) до опублікування звітності.

4. З якою метою під час завершення аудиту аудитор здійснює огляд робочих документів:

а) для оцінки відповідності аудиту чинним міжнародним стандартам;

б) для обґрунтування можливості підприємства продовжувати свою діяльність у майбутньому;

в) для оцінки повноти програми аудиту та ступеня її виконання;

г) для виявлення й оцінки операцій із пов'язаними сторонами.

5. Гарантію надійності власного судження щодо фінансової звітності (або окремих розділів фінансової звітності) клієнта аудитор надає під час проведення супутньої аудиту послуги:

а) огляд фінансових звітів;

б) консалтингові (дорадчі) завдання;

в) завдання з виконання погоджених процедур;

г) завдання з підготовки фінансової інформації.

6. Рівень упевненості, який наводиться у звіті незалежного аудитора, відображає:

а) рівень довіри управлінського персоналу до професійної компетентності аудитора;

б) міру довіри користувача до достовірності предмета перевірки;

в) впевненість аудитора в порядності управлінського персоналу;

г) рівень довіри аудитора до отриманих ним доказів.

7. За яких обставин аудитор, здійснюючи аудит фінансової звітності, може відмовитися від висловлення думки:

а) фінансові звіти містять відхилення від загальноприйнятих принципів бухгалтерського обліку, що мають значний ефект;

б) аудитор приймає рішення, посилаючись на звіт іншого аудитора, який проводив аудиторську перевірку дочірньої компанії;

в) між попереднім і звітним періодами відбулися значні зміни в обліковій політиці;

г) існують суттєві чинники невизначеності, що впливають на фінансову звітність, за якими аудитор не може отримати достатніх доказів для підтвердження тверджень керівництва підприємства.

8. Аудитор не може сформувати безумовно позитивну думку, якщо:

а) існує суттєва невизначеність щодо майбутніх подій;

б) існує значна невідповідність звіту керівництва фінансовим звітам;

в) існують обмеження термінів роботи аудитора;

г) у своєму висновку аудитор посилається на роботу (думку) експерта.

9. Аудитор не може висловити негативну думку, якщо:

а) персонал суб'єкта господарювання перешкоджає аудитору виявити факти невідповідності законодавству;

б) аудитор не був присутнім на інвентаризації запасів, а здійснити альтернативні процедури неможливо;

в) управлінський персонал відмовляється дати дозвіл на контакт аудитора з юристом або юрист суб'єкта господарювання відмовляється відповісти належним чином;

г) залишки на початок періоду містять суттєві викривлення і відповідні коригування не зроблені.

Вказати неправильне твердження.

10. Модифікована думка – це:

а) опис питань, що дають додаткові пояснення стосовно відповідальності аудитора під час аудиторської перевірки фінансових звітів;

б) думка із застереженням, негативна думка або відмова від висловлення думки щодо фінансової звітності;

в) думка аудитора щодо повноти й достовірності розкриття у звітах залишків на початок періоду, який перевіряється, якщо аудит проводиться вперше;

г) немає правильної відповіді.

Практичні заняття

Мета практичного заняття – набуття навичок визначати аудиторську думку щодо проведеного аудиту, оволодіння методикою написання різних видів звітів незалежного аудитора згідно з результатами перевірки та видів завдань.

Завдання

1. Розглянути та письмово проаналізувати структуру і зміст аудиторського звіту за МСА 700 та 701 [13] (табл. 12.3).

Таблиця 12.3

Структура аудиторського звіту за МСА 700 та 701

№ з/п	Складові	Зміст параграфів
1.	Заголовок	
2.	Адресат	
3.	Вступний параграф	
4.	Відповідальність управлінського персоналу за фінансові звіти	
5.	Відповідальність аудитора	
6.	Аудиторська думка (з пояснювальним параграфом за необхідності)	
7.	Інші обов'язки щодо висловлення немодифікованої чи модифікованої думки аудитора	
8.	Підпис аудитора	
9.	Дата звіту аудитора	
10.	Адреса аудитора	

Питання та завдання для самостійної роботи студентів

1. Відмінності між видами аудиторських звітів.
2. Структура аудиторського звіту за МСА 700.
3. Види та структура аудиторських звітів за МСА 705.
4. Випадки надання аудиторських звітів під час виконання спеціального завдання.
5. Структура аудиторського звіту за МСА 800.
6. Конспект МСА 700.
7. Конспект МСА 705.
8. Конспект МСА 800

Теми рефератів

1. Підсумкові документи, що складаються за результатами аудиту.
2. Структура звіту аудитора та види немодифікованої чи модифікованої думки аудитора.
3. Відмінності між модифікованою чи немодифікованою думкою аудиторського звіту.
4. Аудиторський звіт під час виконання спеціального завдання – порядок застосування та методика складання

Термінологічний словник

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

Концептуальна основа загального призначення (з МСА) – концептуальна основа фінансового звітування, яка відповідає загальним потребам широкого кола користувачів у фінансовій інформації.

Модифікована думка (з МСА) – думка із застереженням, негативна думка або відмова від висловлення думки щодо фінансової звітності.

Немодифікована думка (з МСА) – думка, висловлена аудитором, якщо аудитор дійшов висновку про те, що фінансова звітність складена в усіх суттєвих аспектах відповідно до застосованої концептуальної основи фінансового звітування.

Фінансова звітність (з МСА) – означає повний комплект фінансової звітності загального призначення.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Адамс Р. Основы аудита / Р. Адамс. – М. : ЮНИТИ, 1995. – 398 с.

2. Анализ финансово-хозяйственной деятельности предприятий с применением ПК : учеб. пособ. / Прокопенко И. Ф., Ганин В. И., Москаленко В. В. – К. : ЦУЛ, 2006. – 336 с.

3. Андреев В. Д. Внутренний аудит: [уч. пособ.] / В. Д. Андреев. – М. : ФиС, 2003. – 437 с.

4. Аренс Э. А. Аудит / Э. А. Аренс, Дж. К. Лоббек. – М. : ФиС, 2001. – 560 с.

5. Атамас П. Й. Бухгалтерський облік у галузях економіки: [навч. посібник] / П. Й. Атамас. – К. : ЦНЛ, 2010. – 390 с.

6. Аудит / Лазуренко В. И., Захарченко В. Ю., Соболь А. О. – Донецк: Каштан, 2011. – 494 с.

7. Аудит. Основи державного, незалежного, професійного та внутрішнього аудиту / Немченко В., Редько О., Кононенко В. – К. : «Центр учбової літератури», 2012. – 540 с.

8. Аудит / Подольский В. И., Савин А. А., Сотникова Л. В. – М. : Издательский центр «Академия», 2004. – 324 с.

9. Аудит Монтгомери / [пер. с англ. Я. В. Соколова]. – М. : Аудит-ЮНИТИ, 1997. – 543 с.

10. Аудит. Методика документування / [за ред. І. І. Пилипенка]. – К. : ІВЦ Держкомстату України, 2003. – 457 с.

11. Аудит, методика і організація : навч. посіб. / Гордієнко Н. І., Харламова О. В., Карпенко М. Ю. – Х. : ХНАМГ, 2007. – Ч. 1. – 163 с.

12. Аудит: практикум [Текст] / [Петрик О. А., Зотов В. О., Кудрицький Б. В., Чумакова І. Ю. та ін.]. – К. : КНЕУ, 2011. – 364 с.

13. Аудит. Практикум: навч. посіб. / Ватуля І. Д., Канцедал Н. А., Пономаренко О. Г. – К. : ЦУЛ, 2007. – 304 с.

14. Аудит: організація і методика: навч. посіб./ Огійчук М. Ф., Новіков І. Т., Рагуліна І. І. – К. : Алерта, 2010. – 584 с.

15. Аудит: практическое пособие / Шимаханская Т. В., Иванова В. А., Кувекина О. А. – М. : Издательство «Экзамен», 2008. – 189 с.

16. Білик М. Д. Організація і методика аудиту сільськогосподарських підприємств : [підруч.] / М. Д. Білик. – К. : КНЕУ, 2003. – 628 с.

17. Бутинець Ф. Ф. Аудит : [підруч.] / Ф. Ф. Бутинець. – Житомир: ПП «Рута», 2005. – 512 с.

18. Бухгалтерський облік : навч. посіб. / Верига Ю. А., Виноградова М. О., Гладких Т. В. та ін. – К. : ЦУЛ, 2010. – 500 с.

19. Бухгалтерський облік: первинні документи і порядок їх заповнення: навч. посіб. / Кім Г., Сопко В. В., Кім Ю. Г. – К. : Центр навчальної літератури, 2006. – 480 с.

20. Бухгалтерський фінансовий облік: теорія та практика: навч.-практ. посіб. / [Н. І. Верхоглядова, В. П. Шило, С. Б. Ільїна та ін.]. – К. : Центр учбової літератури, 2010. – 536 с.

21. Васюренко О. В. Облік і аудит у банках: навч. посіб./ О. В. Васюренко, Л. В. Сердюк. – К. : Знання, 2008. – 623 с.

22. Верига Ю. А. Бухгалтерський облік: нормативно-правові документи. Коментар: навч. посіб. / Ю. А. Верига, Г. І. Зима. – К. : Центр навчальної літератури, 2008. – 416 с.

23. Верхоглядова Н. І. Бухгалтерський облік: теорія і практика: [навч. посіб.] / Н. І. Верхоглядова. – К. : ЦНЛ, 2010. – 254 с.

24. Виноградова М. О. Аудит: навч. посіб. / М. О. Виноградова, Л. І. Жидєєва. – Київ: Центр навчальної літератури, 2014. – 654 с.

25. Внутрішній аудит у банку: навч. посіб. / Кірєєв О. І., Любунь О. С., Кравець М. П. – К. : ЦУЛ, 2006. – 220 с.

26. Внутрішній контроль господарської діяльності підприємства: навч. посіб./ Корінько М. Д., Бондар В. П., Пантелєєв В. П. – Фастів: Поліфаст, 2006. – 440 с.

27. Гладких Т. В. Фінансовий облік: [навч. посіб.] / Т. В. Гладких. – К. : ЦНЛ, 2007. – 480 с.

28. Господарський кодекс України: Офіційний текст від 16.01.2003 № 436-IV (зі змінами та доповненнями) [Електрон. ресурс]. – Режим доступу : http://www.liga.net.

29. Грабова Н. Н. Бухгалтерский учет в производственных и торговых предприятиях: учеб. пособ. / Н. Н. Грабова, В. Н. Добровский. – К. : А.С.К., 2006. – 624 с.

30. Грэй С. Дж., Нидлз Б. Е. Финансовый учет : глобальный поход : учебно-метод. пособие: / С. Дж. Грэй, Б. Е. Нидлз; [пер. с англ.] – Москва: Волтерс Клувер, 2006. – 614 с.

31. Гура Н. О. Облік видів економічної діяльності: навч. пос. / Н. О. Гура. – К. : ЦУЛ, 2010. – 320 с.

32. Державний фінансовий аудит: методологія і організація: монографія / за редакцією Є. В. Мниха. – К.: Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2009. – 319 с.

33. Дмитренко І. Оцінка суттєвості помилок в аудиторській практиці: методичний аспект / І. Дмитренко // Бухгалтерський облік і аудит. – 2003. – № 7 – С. 59–62.

34. Засадна Х. О. Бухгалтерський облік основних господарських операцій у програмі 1С:Бухгалтерія 7.7 / Х. О. Засадна, Р. Г. Шурпенкова. – К. : ЦНЛ, 2010. – 238 с.

35. Звітність підприємств: навч. посіб. / Верига Ю. А., Левченко З. М., Ватуля І. Д. – К. : ЦУЛ, 2008. – 766 с.

36. Іванова Н. А. Організація і методика аудиту: навч. посіб. / Н. А. Іванова, О. В. Ролінський. – К. : ЦУЛ, 2008. – 216 с.

37. Івахненков С. В. Комп'ютерний аудит: контрольні методики і технології / С. В. Івахненков. – К. : Знання, 2005. – 286 с.

38. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій: наказ міністерства фінансів України: від 30.11.1999 № 291 (зі змінами і доповненнями) [Електрон. ресурс]. – Режим доступу : http://www.liga.net.

39. Клименко О. В. Інформаційні системи і технології в обліку: [навч. посіб.] / О. В. Клименко. – К. : ЦУЛ, 2008. – 320 с.

40. Кодекс етики професійних бухгалтерів 2009 Міжнародної федерації бухгалтерів, [Перекл. з англ. мови за ред. С. Я. Зубілевич]. – К. : ФПБАУ, 2010. – 124 с.

41. Кодекс законів про працю: Офіційний текст : від 10.12.1971 № 322-VIII [Електрон. ресурс]. – Режим доступу : http://www.liga.net.

42. Кодекс України про адміністративні правопорушення: Офіційний текст: від 07.12.1984 № 2181-III [Електрон. ресурс]. – Режим доступу : http://www.liga.net.

43. Кримінальний кодекс України: Офіційний текст: від 05.04.2001 № 2341-III [Електрон. ресурс]. – Режим доступу : http://www.liga.net.

44. Кононенко О. Аналіз фінансової звітності / О. Кононенко, О. Маханько. – Х. : Фактор, 2006. – 200 с.

45. Король Г. О. Облікова політика підприємства: навч. посібник / Г. О. Король, І. М. Ізвєкова, Ю. Т. Труш. Частина І. Теоретико-організаційні аспекти облікової політики. – Дніпропетровськ: НМетАУ, 2015. – 83 с.

46. Кулик В. А. Облікова політика підприємства: набутий досвід та перспективи розвитку: [монографія] / В. А. Кулик. – Полтава: РВВ ПУЕТ, 2014. – С. 373.

47. Кужельний М. В. Організація обліку: підруч./ М. В. Кужельний, С. О. Левицька. – К. : ЦНЛ, 2010. – 350 с.

48. Кулаковська Л. П. Організація і методика аудиту: навч. посіб./ Л. П. Кулаковська, Ю. В. Піча. – К. : Каравела, 2009. – 544 с.

49. Кулаковська Л. П. Основи аудиту: навч. посіб./ Л. П. Кулаковська, Ю. В. Піча. – К. : Каравела, 2008. – 312 с.

50. Лень В. С. Облік і аудит у страхових організаціях: [навч. посіб.] / В. С. Лень. – К. : ЦУЛ, 2009. – 408 с.

51. Лубенець С. В. Моделі і методи прийняття рішень в аналізі та аудиті: [навч. посіб.] / С. В. Лубенець. – Львів: Магнолія-2006, 2010. – 264 с.

52. Моделі та методи прийняття рішень в аналізі і аудиті / Череп А. В., Шмиголь Н. М., Бутник О. М. – К. : Кондор, 2011. – 328 с.

53. Максімова В. Ф. Контроль в управлінні економічними процесами на підприємстві: [навч. посіб.] / В. Ф. Максімова. – Суми: ВДТ Університетська освіта, 2008. – 190 с.

54. Методичні рекомендації по застосуванню регістрів бухгалтерського обліку : наказ Міністерства фінансів України : від 29.12.2000 № 356 [Електрон. ресурс] / Режим доступу : http://www.liga.net.

55. Методичні рекомендації по застосуванню регістрів бухгалтерського обліку малими підприємствами: наказ Міністерства фінансів України : від 25.06.2003 № 442 [Електрон. ресурс]. – Режим доступу : http://www.liga.net.

56. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг: видання 2016–2017 року / Рада з міжнародних стандартів аудиту та надання впевненості. Ч.1; [перекл. з англ. мови] [Електрон. ресурс]. – Режим доступу : www.apu.com.ua.

57. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг: видання 2016–2017 року / Рада з міжнародних стандартів аудиту та надання впевненості. Ч.1І; [перекл. з англ. мови] [Електрон. ресурс]. – Режим доступу : www.apu.com.ua.

58. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг: видання 2016–2017 року / Рада з міжнародних стандартів аудиту та надання впевненості. Ч.1ІІ; [перекл. з англ. мови] [Електрон. ресурс]. – Режим доступу : www.apu.com.ua.

59. Мултанівська Т. Аудит у схемах і таблицях / Т. Мултанівська, М. Горяєва. – Х. : Фактор, 2009. – 336 с.

60. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»: наказ Міністерства фінансів України : від 07.02.2013 № 73 [Електрон. ресурс]. – Режим доступу : http://www.liga.net.

61. Нашкерська Г. В. Фінансовий облік: [навч. посіб.] / Г. В. Нашкерська. – К. : Кондор, 2009. − 503 с.

62. Облік у галузях виробництва і послуг: навч. посіб. / [Ю. Д. Маляревський, М. С. Горяєва, Н. С. Пасенко та ін.]. – Х. : ВД «ІНЖЕК», 2008. – 616 с.

63. Облік, аналіз і аудит : навч. посіб./ [Т. М. Сєрікова, В. Д. Панікаров, Є. П. Кожанова та ін.]. – Х. : ВД «ІНЖЕК», 2003. – 380 с.

64. Облікова політика підприємства в ринкових умовах : навч. посіб. / [Г. П. Журавель, В. Б. Клевець, П. Я. Хомин]. – К. : «ВД «Професіонал», 2009. – 320 с.

65. Організація бухгалтерського обліку: навч. посіб./ за редакцією В. С. Леня. – К. : Центр навчальної літератури, 2006. – 696 с.

66. Організація і методика аудиту: підруч. / Б. Ф. Усач, З. О. Душко, М. М. Колос. – К. : Знання, 2006. – 295 с.

67. Організація і методика проведення аудиту : навч.-практич. посіб. / [В. В. Сопко, В. П. Шило, Н. І. Верхоглядова та ін.]. – К. : ВД «Професіонал», 2006. – 576 с.

68. Організація та методика аудиту підприємницької діяльності: навч. посіб./ Петрик О. А., Савченко В. Я., Свідерський Д. Е. – К. : КНЕУ, 2008. – 472 с.

69. Основи аудиту: навч. посіб./ [С. І. Дерев'янко, С. О. Олійник, Н. П. Кузик та ін.]. – К. : ЦУЛ, 2008. – 328 с.

70. Основы аудита. АССА: учеб. – К. : FOULKS lynch Ltd, ІВТСІ, 2001. – 401 с.

71. Пантелеєв В.П. Аудит: [навч. посіб.] / В. П. Пантелєєв. – К. : «ВД «Професіонал», 2008. – 400 с.

72. Пантелеєв В. П. Внутрішній аудит: навч. посіб./ В. П. Пантелеєв, М. Д. Корінько. – К. : Державна академія статистики, обліку та аудиту Державного комітету статистики України, 2006. – 247 с.

73. Петрик О. А. Аудит: методологія і організація: [монографія] / О. А. Петрик. – К. : КНЕУ, 2003. – 260 с.

74. Подольська В. О. Фінансовий аналіз: навч. посіб. / В. О. Подольська, О. В. Яріш. – К. : Центр навчальної літератури, 2007. – 488 с.

75. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій : наказ Міністерства фінансів України : від 30.11.1999 № 291 (зі змінами і доповненнями) [Електрон. ресурс]. – Режим доступу : http://www.liga.net.

76. Податковий кодекс України : від 02.12.2010 № 2755-VI (зі змінами та доповненнями) [Електрон. ресурс]. – Режим доступу : www.nau.kiev.ua.

77. Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку: наказ Міністерства фінансів України :

від 24.05.1995 № 88 (зі змінами і доповненнями) [Електрон. ресурс]. – Режим доступу : http://www.liga.net.

78. Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань: наказ Міністерства фінансів України : від 02.09.2014 № 879 (із змінами від 17.09.15) / Офіційний сайт Верховної Ради України. – URL: http: //rada.gov.ua/.

79. Про аудиторську діяльність: Закон України : від 22.04.1993 № 3125-XII [Електронний ресурс]. – Режим доступу : www.rada.gov.ua.

80. Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність: Закон України: від 21.12.2017 № 2258-VIII [Електрон. ресурс]. – Режим доступу : http://www.liga.net.

81. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України : від 16.07.1999 № 996-XIV (зі змінами та доповненнями) [Електрон. ресурс]. – Режим доступу : http://www.liga.net.

82. Про забезпечення аудиторськими фірмами системи зберігання аудиторської документації та іншої конфіденційної інформації: Рішення Аудиторської палати України : від 03.11.2011 № 240/10 (зі змінами та доповненнями) [Електрон. ресурс]. – Режим доступу : http//www.apu.org.ua.

83. Про інформацію: Закон України : від 02.10.1992 № 2657-XII (зі змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.liga.net.

84. Про затвердження Порядку ведення Реєстру аудиторів та суб'єктів аудиторської діяльності [Електронний ресурс] : наказ МФУ : від 19.09.2018 № 766. – Режим доступу : https://www.apu.com.ua/

85. Про рішення Ради нагляду за аудиторською діяльністю : рішення Державної установи «Орган суспільного нагляду за аудиторською діяльністю» [Електронний ресурс] : від 14.12.2018 № 9. – Режим доступу : https://www.apu.com.ua/

86. Про затвердження Типового договору добровільного страхування цивільно-правової відповідальності суб'єкта аудиторської діяльності перед третіми особами [Електронний ресурс] :

розпорядження Національної комісії, що здійснює Державне регулювання у сфері ринків фінансових послуг : від 13.11.2018 № 1977. – Режим доступу : https://www.apu.com.ua/

87. Про утворення комісії з атестації [Електронний ресурс] : наказ МФУ : від 21.12.2018 № 1081. – Режим доступу : https://www.apu.com.ua/

88. Пшенична А. Ж. Аудит : [навч. посіб.] / А. Ж. Пшенична – К. : Центр учбової літератури, 2018. – 320 с.

89. Рядська В. В. Аудит / В. В. Рядська, Я. В. Петраков. – К. : Центр учбової літератури, 2018. – 416 с.

90. Сердюк В. Н. Бухгалтерский учт : [уч. пос.] / В. Н. Сердюк. – Донецк : ДонНУ, 2013. – 580 с.

91. Стасишен М. С. Основи аудиту (в схемах, графіках і таблицях): навч. посіб. / М. С. Стасишен, Ю. В. Піча. – К. : Каравела, 2007. – 192 с.

92. Статут Державної установи «Орган суспільного нагляду за аудиторською діяльністю» : наказ МФУ : від 18.03.2018 № 765. – Режим доступу : https://www.apu.com.ua/

93. Ткаченко Н. М. Бухгалтерський фінансовий облік, оподаткування і звітність / Н. М. Ткаченко. – К. : Алерта, 2006. – 1080 с.

94. Усач Б. Ф. Аудит : [навч. посіб.] / Б. Ф. Усач. – К. : Знання-Прес, 2003. – 223 с.

95. Усач Б. Ф. Аудит за міжнародними стандартами / Б. Ф. Усач. – К. : Знання. 2005, – 247 с.

96. Утенкова К. Аудит з нуля / К. Утенкова. – Х. : Фактор, 2009. – 304 с.

97. Фінансовий контроль: теорія, ревізія, аудит : підруч. / Білуха М. Т., Дмитренко М. Г., Микитенко Т. В. – К. : УАОІ, 2006. – 888 с.

98. Фінансовий облік : навч. посібник / [В. К. Орлова, М. С. Орлів, С. В. Хома та ін.]. – К. : Центр учбової літератури, 2010. – 510 с.

99. Фінансово-господарський контроль : навч.-методич. посіб. [Електрон. ресурс] / Верига Ю. А., Пшенична А. Ж., Соболь Г. О. – Полтава : РВВ ПУСКУ, 2009. – 162 с.

100. Фридман Пол. Аудит. Контроль затрат и финансовых результатов при анализе качества продукции / Пол Фридман. – М. : Аудит, ЮНИТИ, 1994. – 286 с.

101. Цал-Цалко Ю. С. Фінансовий аналіз : [підруч.] / Ю. С. Цал-Цалко. – К. : ЦУЛ, 2008. – 566 с.

102. Цивільний кодекс України : Офіційний текст : від 16.01.2003 № 435-ІУ [Електрон. ресурс]. – Режим доступу : http://www.liga.net.

103. Чернелевський Л. М. Аудит: теорія і практика: навч. посіб./ Л. М. Чернелевський, Н. І. Беренда. – К. : «Хай-Тек Прес», 2008. – 560 с.

ДОДАТКИ

Додаток 1
до Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку
1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»

	КОДИ
Дата (рік, місяць, число)	
Підприємство _____ ПАТ «Мрія»_____ за ЄДРПОУ	
Територія _____ за КОАТУУ	
Організаційно-правова форма господарювання _____ за КОПФГ	
Вид економічної діяльності _____ за КВЕД	

Середня кількість працівників[1] _____
Адреса, телефон _____
Одиниця виміру: тис. грн. без десяткового знака
Складено (зробити позначку «v» у відповідній клітинці):

за положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку	
за міжнародними стандартами фінансової звітності	

Баланс (Звіт про фінансовий стан) на 31.12. 20__ р.

Форма № 1 Код за ДКУД 1801001

Актив	Код рядка	На початок звітного періоду	На кінець звітного періоду
1	2	3	4
I. Необоротні активи			
Нематеріальні активи	1000		
первісна вартість	1001		
накопичена амортизація	1002		
Незавершені капітальні інвестиції	1005	354	1507
Основні засоби	1010	6 373	6 192
первісна вартість	1011	15 389	16 214
знос	1012	(9 016)	(10 022)
Інвестиційна нерухомість	1015		
Довгострокові біологічні активи	1020		
Довгострокові фінансові інвестиції: які обліковуються за методом участі в капіталі інших підприємств	1030	326	396
інші фінансові інвестиції	1035	4	4
Довгострокова дебіторська заборгованість	1040		
Відстрочені податкові активи	1045		
Інші необоротні активи	1090		
Усього за розділом I	**1095**	**7 057**	**8 099**
II. Оборотні активи			
Запаси	1100	10985	5905
Поточні біологічні активи	1110		
Дебіторська заборгованість за продукцію, товари, роботи, послуги	1125	22 904	42 979
Дебіторська заборгованість за розрахунками: за виданими авансами	1130	6	-

з бюджетом	1135	1	
у тому числі з податку на прибуток	1136		
Інша поточна дебіторська заборгованість	1155	15752	11089
Поточні фінансові інвестиції	1160		
Гроші та їх еквіваленти	1165	12	1053
Витрати майбутніх періодів	1170		
Інші оборотні активи	1190	4294	3538
Усього за розділом II	**1195**	**53 954**	**64 546**
III. Необоротні активи, утримувані для продажу, та групи вибуття	**1200**		
Баланс	**1300**	**61 011**	**72 663**
Пасив	Код рядка	На початок звітного періоду	На кінець звітного періоду
1	2	3	4
I. Власний капітал			
Зареєстрований (пайовий) капітал	1400	3 021	3 021
Капітал у дооцінках	1405		
Додатковий капітал	1410	889	9565
Резервний капітал	1415	569	643
Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	1420	1 485	1 391
Неоплачений капітал	1425	( )	( )
Вилучений капітал	1430	( )	( )
Усього за розділом I	**1495**	**5 964**	**14 620**
II. Довгострокові зобов'язання і забезпечення			
Відстрочені податкові зобов'язання	1500		
Довгострокові кредити банків	1510		
Інші довгострокові зобов'язання	1515		
Довгострокові забезпечення	1520		
Цільове фінансування	1525	8 673	
Усього за розділом II	**1595**	**8 673**	
III. Поточні зобов'язання і забезпечення			
Короткострокові кредити банків	1600	11 000	2 000
Поточна кредиторська заборгованість за: довгостроковими зобов'язаннями	1610		
товари, роботи, послуги	1615	33 983	15 908
розрахунками з бюджетом	1620	737	200
у тому числі з податку на прибуток	1621		
розрахунками зі страхування	1625	144	168
розрахунками з оплати праці	1630	475	400
Поточні забезпечення	1660		1 408
Доходи майбутніх періодів	1665		
Інші поточні зобов'язання	1690	35	37959
Усього за розділом III	**1695**	**46374**	**58043**
IV. Зобов'язання, пов'язані з необоротними активами, утримуваними для продажу, та групами вибуття	**1700**		
Баланс	**1900**	**61 011**	**73 663**

Керівник

Головний бухгалтер

Додаток 2

КОДИ		
Дата (рік, місяць, число)		
за ЄДРПОУ		

Підприємство _____
(найменування)

Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід) за _____ 20__ р.

Форма № 2 Код за ДКУД 1801003

I. Фінансові результати

Стаття	Код рядка	За звітний період	За аналогічний період попереднього року
1	2	3	4
Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	2000	131 833	88397
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	2050	(125 555)	(78 419)
Валовий: прибуток	2090	6 278	9 978
збиток	2095	( )	( )
Інші операційні доходи	2120	41 108	30 011
Адміністративні витрати	2130	(2 398)	(3 953)
Витрати на збут	2150	(1 003)	(823)
Інші операційні витрати	2180	(40 477)	(30 452)
Фінансовий результат від операційної діяльності: прибуток	2190	3 508	4 761
збиток	2195	( )	( )
Дохід від участі в капіталі	2200		
Інші фінансові доходи	2220		
Інші доходи	2240	30	
Фінансові витрати	2250	(1 486)	(2 904)
Втрати від участі в капіталі	2255	( )	( )
Інші витрати	2270	( )	( )
Фінансовий результат до оподаткування: прибуток	2290	2 052	1 857
збиток	2295	( )	( )
Витрати (дохід) з податку на прибуток	2300	(661)	(372)
Прибуток (збиток) від припиненої діяльності після оподаткування	2305		
Чистий фінансовий результат: прибуток	2350	1 391	1 485
збиток	2355	( )	( )

II. Сукупний дохід

Стаття	Код рядка	За звітний період	За аналогічний період попереднього року
1	2	3	4
Дооцінка (уцінка) необоротних активів	2400		
Дооцінка (уцінка) фінансових інструментів	2405		
Накопичені курсові різниці	2410		
Частка іншого сукупного доходу асоційованих та спільних підприємств	2415		
Інший сукупний дохід	2445		
Інший сукупний дохід до оподаткування	**2450**		
Податок на прибуток, пов'язаний з іншим сукупним доходом	2455		
Інший сукупний дохід після оподаткування	**2460**		
Сукупний дохід (сума рядків 2350, 2355 та 2460)	**2465**	1 391	1 485

III. Елементи операційних витрат

Назва статті	Код рядка	За звітний період	За аналогічний період попереднього року
1	2	3	4
Матеріальні затрати	2500	114 680	67 879
Витрати на оплату праці	2505	7 056	5 744
Відрахування на соціальні заходи	2510	2 609	2 140
Амортизація	2515	904	1 088
Інші операційні витрати	2520	3 706	6 344
Разом	**2550**	128 955	83 195

IV. Розрахунок показників прибутковості акцій

Назва статті	Код рядка	За звітний період	За аналогічний період попереднього року
1	2	3	4
Середньорічна кількість простих акцій	2600	94 411	94 411
Скоригована середньорічна кількість простих акцій	2605	94 411	94 411
Чистий прибуток (збиток) на одну просту акцію	2610	14,73	15,73
Скоригований чистий прибуток (збиток) на одну просту акцію	2615	14,73	15,73
Дивіденди на одну просту акцію	2650		

Керівник

Головний бухгалтер

Навчальне видання

СЕРІЯ «НА ДОПОМОГУ СТУДЕНТУ УДФСУ»

**Жидєєва Людмила Іванівна, Колісник Олена Пилипівна,
Салямон-Міхєєва Катерина Дмитрівна**

АУДИТ

Навчальний посібник

Відповідальний за випуск *Д. Ф. Салахова*

Редактор *Н. І. Грицюк,
О. В. Данильчик,
Л. Б. Дьомена*

Форматування та
комп'ютерна верстка *Д. П. Завальніцька*

Здано до друку 15.03.2019. Формат 60×84/16
Папір офсетний № 1. Гарнітура «Times New Roman».
Друк. арк. 18,1.
Тираж 300 примірників. Замовлення № 771.

Підготовлено до друку Видавничо-поліграфічним центром
Університету ДФС України
08200, вул. Університетська, 31, м. Ірпінь, Київська область, Україна

*Свідоцтво про внесення суб'єкта видавничої справи
до державного реєстру видавців, виготовлювачів і
розповсюджувачів видавничої продукції
Серія ДК № 5104 від 20.05.2016*