

**МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ХАРКІВСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ ЕКОНОМІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ**

*Дікань Л. В.
Чечетова Н. Ф.
Голуб Ю. О.
Вороніна О. О.*

АУДИТ

**Навчально-методичний посібник
для самостійного вивчення дисципліни**

Харків, Вид. «ІНЖЕК», 2009

УДК 657.6(075)

ББК 65.053я7

Д 45

Рекомендовано Міністерством освіти і науки України як навчально-методичний посібник для студентів вищих навчальних закладів (лист №14/18-Г-2377 від 18.11.2008р.)

Рецензенти: докт. екон. наук, професор, зав. кафедри бухгалтерського обліку і контролю ЖДТУ *Бутинець Ф. Ф.*; докт. екон. наук, професор, зав. кафедри економічного аналізу ХНЕУ *Отенко І. П.*; докт. екон. наук, доцент, заступник директора з наукової роботи та міжнародних зв'язків Харківського інституту банківської справи УБС НБУ *Азаренкова Г.М.*

Рекомендовано до видання рішенням вченої ради Харківського національного економічного університету

Протокол №7 від 12.01.2009 р.

Авторський колектив: Дікань Л. В., канд. екон. наук, професор – вступ, теми 1 – 4; Чечетова Н.Ф., канд. екон. наук, доцент – теми 5, 6, 10 – 14; Голуб Ю. О., викладач – теми 5, 6, 10 – 14; Вороніна О. О., викладач – теми 7 – 9.

Дікань Л. В., Чечетова Н. Ф., Голуб Ю. О., Вороніна О. О.

Д 45 Аудит. Навчально-методичний посібник для самостійного вивчення дисципліни / Л. В. Дікань, Н. Ф. Чечетова, Ю. О. Голуб, О. О. Вороніна; [За заг. ред. канд. екон. наук, професора Л. В. Дікань. – Х: ВД «ІНЖЕК», 2009. – 276 с. (Укр. мов.)

Розглянуто теоретичні та організаційні засади аудиту. Розглянуто технологію аудиту фінансової звітності; особливості надання аудиторських послуг. Визначено сутність, методичні прийоми та порядок реалізації матеріалів внутрішнього аудиту.

Навчальний матеріал доповнюється рисунками та таблицями, питаннями семінарських занять, запитаннями для самодіагностики, самостійного опрацювання, практичними завданнями і ситуаціями, контрольними тестами. За кожною темою виділено ключові терміни і поняття, основні нормативні документи, а також компетенції, яких набувають студенти після вивчення матеріалу.

Рекомендовано для студентів, аспірантів та викладачів економічних спеціальностей вищих навчальних закладів, фахівців у галузі аудиту.

УДК 657.6(075)

ББК 65.053я7

© ВД «ІНЖЕК», 2009

© Дікань Л. В.

Чечетова Н. Ф.

Голуб Ю. О.

Вороніна О. О., 2009

Зміст

Вступ	7
Тематичний план навчальної дисципліни “Аудит” та зміст дисципліни за модулями й темами	9
Методичні рекомендації до вивчення тем	19
Модуль 1. Теоретичні та організаційні засади аудиту	19
Тема 1. Сутність і предмет аудиту	19
1.1. Необхідність, місце й роль аудиту в ринковій економіці	20
1.2. Сутність і мета аудиту	23
1.3. Предмет та об’єкти аудиту	26
1.4. Класифікація аудиту	27
<i>Питання семінарського заняття</i>	30
<i>Запитання для самодіагностики</i>	30
<i>Питання для самостійного опрацювання</i>	31
<i>Практичні завдання і ситуації</i>	31
<i>Контрольні тести</i>	33
Тема 2. Регулювання аудиторської діяльності та її інформаційне забезпечення	35
2.1. Міжнародний досвід регулювання аудиторської діяльності	36
2.2. Організаційне й методологічне управління аудиторською діяльністю в Україні	37
2.3. Нормативно-правове регулювання аудиторської діяльності в Україні	40
2.4. Організаційні основи здійснення аудиторської діяльності	44
2.5. Принципи здійснення аудиту	51
2.6. Інформаційне забезпечення аудиторської діяльності	52
<i>Питання семінарського заняття</i>	53
<i>Запитання для самодіагностики</i>	54
<i>Питання для самостійного опрацювання</i>	55
<i>Практичні завдання і ситуації</i>	55
<i>Контрольні тести</i>	56
Тема 3. Методи аудиту фінансової звітності та критерії її оцінювання	58
3.1. Методи, прийоми та процедури аудиту фінансової звітності	58
3.2. Критерії оцінювання фінансової звітності	68
<i>Питання семінарського заняття</i>	69
<i>Запитання для самодіагностики</i>	69
<i>Питання для самостійного опрацювання</i>	70
<i>Практичні завдання і ситуації</i>	70
<i>Контрольні тести</i>	71
Тема 4. Аудиторський ризик і оцінювання системи внутрішнього контролю	73
4.1. Сутність та зміст викривлень у фінансових звітах	73

4.2.	Суттєвість в аудиті	76
4.3.	Аудиторський ризик і методи його оцінки	79
4.4.	Аудиторська оцінка системи внутрішнього контролю	83
	<i>Питання семінарського заняття</i>	85
	<i>Запитання для самодіагностики</i>	85
	<i>Питання для самостійного опрацювання</i>	86
	<i>Практичні завдання і ситуації</i>	86
	<i>Контрольні тести</i>	87
Тема 5.	Планування аудиту	90
5.1.	Процес проведення аудиту та його стадії	90
5.2.	Попереднє (стратегічне) планування аудиту	94
5.3.	Розробка загального плану аудиторської перевірки	97
5.4.	Розробка програми аудиту та складання меморандуму планування	100
	<i>Питання семінарського заняття</i>	101
	<i>Запитання для самодіагностики</i>	101
	<i>Питання для самостійного опрацювання</i>	102
	<i>Практичні завдання і ситуації</i>	102
	<i>Контрольні тести</i>	102
Тема 6.	Аудиторські докази та робочі документи аудитора	105
6.1.	Сутність та види аудиторських доказів	105
6.2.	Робочі документи аудитора	111
	<i>Питання семінарського заняття</i>	114
	<i>Запитання для самодіагностики</i>	114
	<i>Питання для самостійного опрацювання</i>	115
	<i>Практичні завдання і ситуації</i>	115
	<i>Контрольні тести</i>	116
Модуль 2.	Технологія аудиту	119
Тема 7.	Аудит фінансової звітності	119
7.1.	Мета і завдання аудиту фінансової звітності	120
7.2.	Методика аудиту фінансової звітності	121
7.3.	Методика та організація аудиту активів підприємства	124
7.4.	Методика та організація аудиту пасивів підприємства	139
	<i>Запитання для самодіагностики</i>	146
	<i>Питання для самостійного опрацювання</i>	146
	<i>Практичні завдання і ситуації</i>	146
	<i>Контрольні тести</i>	147
Тема 8.	Аудиторський висновок та інші підсумкові документи	148
8.1.	Сутність, зміст і структура аудиторського висновку	149
8.2.	Види аудиторських висновків та умови їх надання	151
8.3.	Інші підсумкові документи	153
	<i>Запитання для самодіагностики</i>	156
	<i>Питання для самостійного опрацювання</i>	156
	<i>Практичні завдання і ситуації</i>	156

	<i>Контрольні тести</i>	158
Тема 9.	Підсумковий контроль	159
9.1.	Оцінка результатів аудиту	160
9.2.	Контроль якості роботи аудиторів	161
	<i>Питання семінарського заняття</i>	165
	<i>Запитання для самодіагностики</i>	166
	<i>Питання для самостійного опрацювання</i>	166
	<i>Практичні завдання і ситуації</i>	166
	<i>Контрольні тести</i>	166
Тема 10.	Реалізація матеріалів аудиту	168
10.1.	Меморандум виправлених аудитором помилок за результатами перевірки	169
10.2.	Відстеження виконання клієнтом рекомендацій аудитора	170
10.3.	Модифікація аудиторського висновку в разі невиконання клієнтом рекомендацій аудитора	172
	<i>Питання семінарського заняття</i>	174
	<i>Запитання для самодіагностики</i>	174
	<i>Питання для самостійного опрацювання</i>	174
	<i>Практичні завдання і ситуації</i>	174
	<i>Контрольні тести</i>	175
Тема 11.	Аудиторські послуги, їх об'єкти і види	176
11.1.	Поняття аудиторської послуги	177
11.2.	Об'єкти і види аудиторських послуг	178
	<i>Питання семінарського заняття</i>	181
	<i>Запитання для самодіагностики</i>	181
	<i>Питання для самостійного опрацювання</i>	181
	<i>Практичні завдання і ситуації</i>	182
	<i>Контрольні тести</i>	183
Тема 12.	Внутрішній аудит: його сутність, об'єкти і суб'єкти	185
12.1.	Необхідність та сутність внутрішнього аудиту	185
12.2.	Об'єкти внутрішнього аудиту	186
12.3.	Суб'єкти внутрішнього аудиту	187
	<i>Питання семінарського заняття</i>	190
	<i>Запитання для самодіагностики</i>	190
	<i>Питання для самостійного опрацювання</i>	190
	<i>Практичні завдання і ситуації</i>	190
	<i>Контрольні тести</i>	192
Тема 13.	Методичні прийоми внутрішнього аудиту	192
13.1.	Методичні прийоми організації внутрішнього аудиту	192
13.2.	Спеціальні методичні прийоми внутрішнього аудиту	193
	<i>Питання семінарського заняття</i>	194
	<i>Запитання для самодіагностики</i>	194
	<i>Питання для самостійного опрацювання</i>	195
	<i>Практичні завдання і ситуації</i>	195

Тема 14. Реалізація матеріалів внутрішнього аудиту	196
14.1. Підсумкові документи внутрішнього аудиту	196
14.2. Відстеження виконання структурними підрозділами рекомендацій внутрішніх аудиторів	203
<i>Питання семінарського заняття</i>	205
<i>Запитання для самодіагностики</i>	205
<i>Питання для самостійного опрацювання</i>	206
<i>Практичні завдання і ситуації</i>	206
<i>Контрольні тести</i>	207
Термінологічний словник	209
Завдання для студентів заочної форми навчання	221
Література	232
Додатки	239
Додаток А Закон України Про аудиторську діяльність	240
Додаток Б Перелік міжнародних стандартів аудиту	253
Додаток В Положення про сертифікацію аудиторів	256
Додаток Г Порядок ведення Реєстру аудиторських фірм та аудиторів	270

Вступ

У сучасних умовах, що характеризуються наявністю певних кризових явищ, особливого значення набуває питання забезпечення дієвого та результативного фінансового контролю. Водночас, основною складовою якого є незалежний від держави аудит. Зростання потреби в незалежному аудиті обумовлене необхідністю задоволення потреб користувачів фінансової звітності підприємств різних форм власності у достовірній інформації, оскільки лише на підставі такої інформації можливо приймати вірні та зважені управлінські рішення.

Слід відмітити, що сьогодні висловлення незалежної думки аудитора про достовірність даних бухгалтерського обліку і фінансової звітності підприємства у всіх суттєвих аспектах, а також її відповідність концептуальній основі, що застосовується при її складанні є вкрай необхідною для господарюючих суб'єктів. Крім того, аудиторі надають комплекс супутніх аудиту послуг, які вимагають широкого спектра знань і навичок щодо регулювання та організації фінансово-господарської діяльності відповідно до вимог чинного законодавства. За таких умов існує потреба в професійно підготовлених аудиторів, а отже постає необхідність в постійній підготовці нових висококваліфікованих фахівців у галузі аудиту, а також у перепідготовці практикуючих аудиторів.

Таким чином, інтерес до даної проблеми з боку науковців зростає. Це виражається в великій кількості теоретичних напрацювань, присвячених питанням аудиту. Сьогодні існує великий вибір різних по змісту та по структурі підручників і навчальних посібників.

Але, приступаючи до написання даного посібника, автори намагалися створити істотно новий навчально-методичний посібник, який би був орієнтований, перш за все, на самостійне вивчення навчальної дисципліни "Аудит", яка є провідною для студентів, які навчаються за напрямком підготовки "Облік і аудит" та об'єднав в собі теоретичні аспекти з практичними рекомендаціями, був спрямований на глибоке закріплення теоретичних знань та формування широкого кола компетенцій, необхідних фахівцю в галузі здійснення аудиту.

Метою даного навчально-методичного посібника є створення умов для самостійного набуття студентами глибоких теоретичних, методичних та практичних знань, вмінь і навичок з аудиту, а також формування широкого кола компетенцій, необхідних випускнику для

здійснення майбутньої професійної діяльності.

Завданнями посібника є:

надання теоретичних знань з навчальної дисципліни “Аудит” та сприяння їх більш легкому та глибокому засвоєнню;

формування практичних вмінь та навичок із здійснення аудиту;

комплексне оволодіння теоретичними та організаційними засадами здійснення аудиту;

здобуття та практичне застосування теоретичних знань для вирішення конкретних завдань щодо здійснення аудиторської діяльності;

широке оволодіння знаннями норм вітчизняного законодавства та Міжнародних стандартів аудиту;

оволодіння знаннями з технології здійснення аудиту;

розвиток творчого мислення та індивідуальних здібностей студентів у вирішенні практичних завдань з аудиту;

прищеплення студентам навичок самостійної роботи із законодавчими актами та з навчальними виданнями.

Запропонований до уваги навчально-методичний посібник містить:

тематичний план навчальної дисципліни “Аудит” та зміст дисципліни за модулями й темами, що відповідає освітній програмі підготовки бакалаврів у галузі знань “Економіка і підприємництво” на пряму підготовки “Облік і аудит”;

методичні рекомендації до 14 тем. Кожну тему представлено у зручній формі: ключові терміни і поняття, які необхідно запам’ятати після вивчення теми; перелік питань, що мають розглядатися в рамках теми; шифр та зміст компетенцій, яких набувають студенти після вивчення теми; нормативні документи, які слід використовувати при вивченні матеріалу; міні-лекція з окремої теми; питання семінарського заняття; запитання для самодіагностики; питання самостійного для опрацювання; практичні завдання і ситуації для закріплення теоретичних знань та формування практичних вмінь; контрольні тести для перевірки набутих знань;

термінологічний словник;

завдання для студентів заочної форми навчання.

Отже, даний навчально-методичний посібник може стати надійним помічником та порадиником для студентів, аспірантів та викладачів економічних спеціальностей вищих навчальних закладів, фахівців у галузі аудиту.

Тематичний план навчальної дисципліни “Аудит” та зміст дисципліни за модулями й темами

З самого початку вивчення дисципліни кожен студент має бути ознайомлений як з програмою дисципліни і формами організації навчання, так і зі структурою, змістом та обсягом кожного з її навчальних модулів, а також з усіма видами контролю та методикою оцінювання навчальної роботи.

Навчальний процес згідно з програмою навчальної дисципліни “Аудит” здійснюється в таких формах: лекційні, семінарські та практичні заняття; індивідуальне навчально-дослідне завдання; самостійна робота студентів; контрольні заходи.

Вивчення студентом навчальної дисципліни відбувається шляхом послідовного і ґрунтовного опрацювання навчальних модулів. Навчальний модуль – це відносно окремий самостійний блок дисципліни, який логічно об'єднує кілька навчальних елементів дисципліни за змістом та взаємозв'язками. Структура кредиту дисципліни наведена в таблиці.

Таблиця

Структура залікового кредиту навчальної дисципліни “Аудит”

Тема	Кількість годин за навчальним планом			
	лекції	семінарські (практичні) заняття	самостійна робота	індивідуальна робота
1	2	3	4	5
Модуль 1. Теоретичні та організаційні засади аудиту				
Тема 1. Сутність і предмет аудиту	4	2	4	26
Тема 2. Регулювання аудиторської діяльності та її інформаційне забезпечення	4	2	4	
Тема 3. Методи аудиту фінансової звітності та критерії її оцінювання	4	6	4	
Тема 4. Аудиторський ризик і оцінювання системи внутрішнього контролю	4	6	6	
Тема 5. Планування аудиту	4	4	4	

Тема 6. Аудиторські докази та робочі документи аудитора	4	4	4	
Контрольна модульна робота за розкладом занять (КМР)	–	2	–	
Разом годин за модулем 1	24	26	26	26
Модуль 2 Технологія аудиту				
Тема 7. Аудит фінансової звітності	12	8	10	28
Тема 8. Аудиторський висновок та інші підсумкові документи	4	2	4	
Тема 9. Підсумковий контроль	2	2	2	
Тема 10. Реалізація матеріалів аудиту	2	4	2	
Тема 11. Аудиторські послуги, їх об'єкти і види	4	4	4	
Тема 12. Внутрішній аудит: його сутність, об'єкти і суб'єкти	2	2	2	
Тема 13. Методичні прийоми внутрішнього аудиту	2	2	2	
Тема 14. Реалізація матеріалів внутрішнього аудиту	2	2	2	
Контрольна модульна робота за розкладом занять (КМР)	–	2	–	
Разом годин за модулем 2	30	28	28	28
Всього годин	54	54	54	54

МОДУЛЬ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ТА ОРГАНІЗАЦІЙНІ ЗАСАДИ АУДИТУ

Тема 1. Сутність і предмет аудиту

1.1. Необхідність, місце й роль аудиту в ринковій економіці. Історія виникнення й розвитку аудиту. Основні передумови та фактори, що зумовили появу аудиту як самостійного виду підприємницької діяльності. Етапи становлення та розвитку аудиту. Особливості становлення аудиту в Україні. Місце й роль аудиту в системі управління. Користувачі аудиту та їх цілі. Роль аудиту як сучасної форми фінансового контролю.

1.2. Сутність і мета аудиту. Визначення поняття «аудит». Визначення поняття «аудиторська діяльність». Сутність відмінності аудиту й аудиторської діяльності. Поняття супутньої аудиту послуги. Відмінність аудиту від ревізії. Відмінність аудиту від судово-бухгалтерської експертизи. Поняття завдання з надання впевненості. Мета аудиту фінансових звітів.

1.3. Предмет та об'єкти аудиту. Предметна область аудиту. По-

няття об'єкту аудиту. Види об'єктів аудиту.

1.4. Класифікація аудиту. Класифікаційні ознаки, характерні для аудиту. Види аудиту. Зовнішній аудит. Внутрішній аудит. Обов'язковий аудит. Ініціативний аудит. Види аудиту. Банківський аудит. Аудит страхових організацій. Аудит інвестиційних інститутів. Аудит фінансової звітності. Податковий аудит. Аудит на відповідність вимогам. Ціновий аудит. Управлінський аудит. Спеціальний аудит. Суцільний, вибірковий та комбінований аудит. Підтверджуючий аудит. Системно-орієнтований аудит. Аудит, що базується на ризику. Початковий аудит. Узгоджений аудит.

Тема 2. Регулювання аудиторської діяльності та її інформаційне забезпечення

2.1. Міжнародний досвід регулювання аудиторської діяльності. Регулювання як функція управління аудиторською діяльністю. Підходи до регулювання аудиторської діяльності. Роль Міжнародної федерації бухгалтерів у регулюванні аудиторської діяльності. Діяльність Ради з міжнародних стандартів аудиту та надання впевненості.

2.2. Організаційне й методологічне управління аудиторською діяльністю в Україні. Роль Аудиторської палати України (АПУ) у забезпеченні незалежності аудиторського контролю. Правові основи функціонування АПУ. Повноваження Аудиторської палати України. Порядок формування АПУ. Права та обов'язки членів АПУ. Функції голови АПУ. Порядок прийняття рішень АПУ. Структура та повноваження комісій АПУ. Секретаріат АПУ. Регіональні відділення АПУ. Професійні громадські організації аудиторів України. Спілка аудиторів України: роль та правові основи функціонування. Умови створення інших професійних громадських організацій аудиторів. Внутрішньофірмове управління аудиторською діяльністю.

2.3. Нормативно-правове регулювання аудиторської діяльності в Україні. Концепції та постулати аудиту. Становлення системи нормативно-правового регулювання аудиторської діяльності в Україні. Законодавче регулювання аудиторської діяльності. Нормативно-правові акти АПУ. Міжнародні стандарти аудиту, надання впевненості та етики (МСА). Мета створення МСА. Структура МСА. Аудит та огляд історичної фінансової інформації: МСА, Положення з міжнародної практики аудиту (ПМПА), Міжнародні стандарти завдань з огляду (МСЗО). Завдання з надання впевненості що не є аудитом чи оглядом історичної фінансової

інформації. Супутні послуги. Внутрішні (національні) стандарти аудиту). Нормативно-правові акти НБУ та міністерств і відомств з питань організації аудиторської діяльності. Внутрішньофірмові стандарти аудиту.

2.4. Організаційні основи здійснення аудиторської діяльності.

Суб'єкти проведення аудиту в Україні. Аудитор і його статус. Порядок сертифікації аудиторів. Аудиторська фірма і порядок її створення. Реєстр аудиторських фірм і аудиторів. Права аудиторів і аудиторських фірм. Обов'язки аудиторів і аудиторських фірм. Відповідальність аудиторів і аудиторських фірм.

2.5. Принципи здійснення аудиту. Основні принципи аудиту: не залежність, чесність, об'єктивність, професійна компетентність, добросовісність, конфіденційність, професійна поведінка. Професійна етика аудитора.

2.6. Інформаційне забезпечення аудиторської діяльності. Сутність інформаційного забезпечення аудиторської діяльності. Класифікація інформації, що використовується в аудиті. Джерела отримання фактичної інформації в аудиті. Результативна інформація та вимоги до неї.

Тема 3. Методи аудиту фінансової звітності та критерії її оцінювання

3.1. Методи, прийоми та процедури аудиту фінансової звітності.

Поняття методики аудиту. Поняття методу аудиту. Загальнонаукові методи: аналіз, синтез, моделювання, індукція, дедукція, абстрагування, конкретизація, узагальнення, порівняння, гіпотеза, спостереження, вимірювання, експеримент. Спеціальні методи: соціологічний, структурно-функціональний, статистичний. Спеціальні методи та методичні прийоми господарського контролю. Прийоми документального контролю: формальна перевірка, арифметична перевірка, нормативно-правова перевірка, експертне дослідження, економічна перевірка, зустрічна перевірка, логічна перевірка, взаємний контроль. Прийоми фактичного контролю: лабораторний аналіз, перевірка операцій в натурі, дослідження операцій на місці, отримання письмових пояснень. Аудиторські процедури. Аудиторська вибірка. Поняття аудиторської вибірки, елементу вибірки, генеральної сукупності. Організація вибірки. Обсяг вибірки. Відбір статей вибірки. Оцінка результатів вибірки. Аналітичні процедури. Характер та цілі аналітичних процедур. Аналітичні процедури як процедури оцінки ризиків. Аналітичні процедури як процедури по суті. Аналітичні проце-

дури в загальному огляді наприкінці аудиторської перевірки.

3.2. *Критерії оцінювання фінансової звітності.* Перелік критеріїв, за якими аудитор оцінює достовірність фінансової звітності: загальні прийнятність звітності, обґрунтованість, закінченість, оцінка, класифікація, розподіл, акуратність, розкриття.

Тема 4. Аудиторський ризик і оцінювання системи внутрішнього контролю

4.1. *Сутність та зміст викривлень у фінансових звітах.* Причини виникнення викривлень у фінансових звітах. Визначення поняття «помилка». Визначення поняття «шахрайство». Типи навмисних викривлень у фінансових звітах. Відповідальність управлінського персоналу за запобігання та виявлення випадків шахрайства і помилок. Властиві обмеження аудиту в контексті шахрайства. Відповідальність аудитора за виявлення суттєвих викривлень внаслідок шахрайства. Фактори ризику шахрайства. Дії аудитора у відповідь на ризики суттєвих викривлень внаслідок шахрайства.

4.2. *Суттєвість в аудиті.* Визначення поняття «суттєвість» в аудиті. Врахування рівня кількісних та якісних викривлень при формуванні думки аудитора стосовно достовірності фінансової звітності. Оцінка суттєвості викривлень при визначенні характеру, розрахунку часу й обсягу аудиторських процедур та при підведенні підсумків їх виконання. Встановлення гранично допустимих обсягів не виправлених викривлень за розділами балансу. Способи розрахунку рівня суттєвості в аудиті. Взаємозв'язок між суттєвістю й аудиторським ризиком.

4.3. *Аудиторський ризик і методи його оцінки.* Характеристика аудиторського ризику. Складові аудиторського ризику. Властивий ризик. Ризик внутрішнього контролю. Ризик невиявлення. Методи оцінки аудиторського ризику. Інтуїтивний метод. Кількісний метод. Прийнятний аудиторський ризик.

4.4. *Аудиторська оцінка системи внутрішнього контролю.* Мета та завдання вивчення аудитором системи внутрішнього контролю (СВК). Етапи аудиту системи внутрішнього контролю. Вивчення та опис діючої СВК. Оцінка доцільності контрольних механізмів. Перевірка ефективності СВК. Процедури оцінки ризику та джерела інформації щодо розуміння СВК суб'єкта господарювання.

Тема 5. Планування аудиту

5.1. Процес проведення аудиту та його стадії. Поняття аудиторського процесу. Поняття технології аудиту. Стадії технології аудиту. Організація аудиторської діяльності. Організація аудиту. Планування аудиту. Принципи планування аудиту.

5.2. Попереднє (стратегічне) планування аудиту. Лист-зобов'язання на проведення аудиту. Розуміння бізнесу клієнта. Ознайомлення з організацією і веденням бухгалтерського обліку. Попередня оцінка достатності інформації для цілей аудиту. Визначення необхідного складу і кваліфікаційного рівня фахівців, термінів роботи, організаційних питань. Оцінка можливості проведення аудиту. Оформлення і підписання договору.

5.3. Розробка загального плану аудиторської перевірки. Оцінка суттєвості. Оцінка внутрішнього контролю. Оцінка ризиків. Розробка обсягу робіт і графіку проведення аудиту. Формування бюджету проекту. Складання загального плану аудиторської перевірки.

5.4. Розробка програми аудиту та складання меморандуму планування. Планування програми тестів контролю. Планування програми аудиторських процедур по суті. Складання робочої програми аудиторської перевірки та меморандуму планування.

Тема 6. Аудиторські докази та робочі документи аудитора

6.1. Сутність та види аудиторських доказів. Сутність аудиторських доказів. Достатність і відповідність аудиторських доказів. Види аудиторських доказів. Джерела отримання аудиторських доказів. Аудиторські процедури для одержання аудиторських доказів. Оцінка ступеня надійності аудиторських доказів.

6.2. Робочі документи аудитора. Поняття робочих документів аудитора. Причини, що зумовлюють необхідність робочих документів. Чинники, що впливають на форму, зміст та обсяг аудиторської документації. Склад робочих документів аудитора. Класифікація робочих документів аудитора. Вимоги щодо оформлення та порядку зберігання робочих документів аудитора.

МОДУЛЬ 2. ТЕХНОЛОГІЯ АУДИТУ

Тема 7. Аудит фінансової звітності

7.1. Мета і завдання аудиту фінансової звітності. Мета аудиторської перевірки фінансової звітності. Завдання аудиту фінансової звітності.

7.2. Методика аудиту фінансової звітності. Послідовність перевірки фінансової звітності. Перевірка даних Балансу (форма №1). Перевірка правильності складання Звіту про фінансові результати (форма №2). Перевірка даних Звіту про рух грошових коштів (форма №3). Перевірка даних Звіту про власний капітал (форма №4). Перевірка Приміток до річної фінансової звітності (форма №5).

7.3. Методика та організація аудиту активів підприємства. Аудит операцій з основними та іншими необоротними активами. Аудит нематеріальних активів. Аудит касових та розрахункових операцій. Аудит матеріально-виробничих запасів. Аудит дебіторської заборгованості. Аудит готової продукції та продажу товарів, робіт, послуг. Аудит витрат на виробництво продукції, виконання робіт, надання послуг.

7.4. Методика та організація аудиту пасивів підприємства. Аудит кредиторської заборгованості за розрахунками з постачальниками та підрядниками. Аудит кредиторської заборгованості за кредитами банків. Аудит розрахунків з оплати праці. Аудит розрахунків з бюджетами та державними цільовими фондами.

Тема 8. Аудиторський висновок та інші підсумкові документи

8.1. Сутність, зміст і структура аудиторського висновку. Визначення поняття «аудиторський висновок». Формування думки щодо фінансових звітів. Вимоги МСА до структури й форми аудиторського висновку. Елементи аудиторського висновку: заголовок, адресат, вступний параграф, відповідальність управлінського персоналу за фінансові звіти, відповідальність аудитора, аудиторська думка, інші обов'язки стосовно надання висновку; підпис аудитора, дата аудиторського висновку, адреса аудитора. Характеристика елементів аудиторського висновку.

8.2. Види аудиторських висновків та умови їх надання. Безумовно-позитивний аудиторський висновок. Модифіковані аудиторські висновки. Модифікування аудиторського висновку додаванням пояснювального параграфу. Питання, що впливають на думку аудитора. Обставини, що можуть привести до висловлення іншої, ніж безумовно-позитивна, думки. Умовно-позитивний аудиторський висновок. Негативний аудиторський висновок. Відмова від надання аудиторського висновку.

8.3. *Інші підсумкові документи.* Аудиторський звіт: поняття, порядок оформлення та подання замовнику. Оформлення результатів надання супутніх послуг аудиторською фірмою. Порядок зберігання підсумкових документів.

Тема 9. Підсумковий контроль

9.1. *Оцінка результатів аудиту.* Оцінка повноти та якості виконання всіх пунктів програми аудиту. Адекватність розкриття фінансової інформації в звітності. Оцінка розміру загальної помилки звітності. Доцільність аудиторської програми як засобу виявлення помилок та фактів шахрайства.

9.2. *Контроль якості роботи аудиторів.* Поняття якості в аудиторській діяльності. Концептуальні основи контролю аудиторської діяльності в Україні. Види контролю якості аудиторських послуг. Внутрішній контроль. Основні вимоги до організації системи контролю якості аудиторських послуг. Елементи системи контролю якості аудиторських послуг: відповідальність керівництва за організацію контролю якості; етичні вимоги; прийняття завдання та продовження співпраці з клієнтом, виконання специфічних завдань; людські ресурси; виконання завдання; моніторинг відповідності політики та процедур контролю якості. Організація підвищення кваліфікації співробітників. Визначення можливості захисту якості аудиту перед незалежним спостерігачем. Документування процесу контролю якості в аудиторській фірмі. Зовнішній контроль якості. Організація АПУ проведення зовнішніх перевірок систем контролю якості; моніторингу з питань контролю аудиторської діяльності; застосування додаткових процедур щодо забезпечення контролю якості та дисциплінарних заходів за наслідками контролю; інформування суспільства про функціонування систем контролю якості аудиторських послуг в Україні. Контроль якості як передумова встановлення реальної ціни на аудиторські послуги.

Тема 10. Реалізація матеріалів аудиту

10.1. Меморандум виправлених аудитором помилок за результатами перевірки. Значення меморандуму. Загальні правила складання меморандуму. Форма і Зміст меморандуму.

10.2. Відстеження виконання клієнтом рекомендацій аудитора. Дії аудитора щодо перевірки виконання клієнтом наданих рекомендацій за результатами аудиторської перевірки. Права та обов'язки аудитора і клієнта стосовно виконання рекомендацій за результатами аудиту. Перелік документації аудитора, що забезпечує процес відстеження виконання клієнтом наданих рекомендацій.

10.3. Модифікація аудиторського висновку в разі невиконання клієнтом рекомендацій аудитора. Види аудиторських висновків в залежності від суттєвості невиконаних рекомендацій за результатами аудиту. Додаткові підсумкові документи, що надаються клієнту та іншим зацікавленим особам.

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

11.1. Поняття аудиторської послуги. Визначення поняття аудиторської послуги. Вимоги до надання аудиторських послуг. Спеціальні вимоги. Загальні професійні вимоги. Відповідальність аудиторів та клієнтів при наданні аудиторських послуг. Місце аудиторських послуг у загальному обсягу діяльності аудиторської фірми.

11.2. Об'єкти і види аудиторських послуг. Об'єкти аудиторських послуг. Перелік послуг, які можуть надавати аудитори (аудиторські фірми). Класифікація аудиторських послуг. Види послуг за змістом: послуги дії, послуги контролю, інформаційні послуги. Види послуг за принципом сумісності: послуги, несумісні з проведенням у суб'єкта господарювання обов'язкового аудиту; послуги, сумісні з проведенням у суб'єкта господарювання обов'язкового аудиту

Тема 12. Внутрішній аудит: його сутність, об'єкти і суб'єкти

12.1. Необхідність та сутність внутрішнього аудиту. Обставини, що обумовлюють необхідність внутрішнього аудиту. Сутність внутрішнього аудиту. Мета та завдання внутрішнього аудиту.

12.2. Об'єкти внутрішнього аудиту. Поняття об'єкта внутрішнього аудиту. Склад об'єктів внутрішнього аудиту. Господарські операції. Правила і процедури, згідно з якими здійснюються господарські операції та їх дотримання. Ефективність здійснення господарських операцій та оцінка

ризиків. Рівень комп'ютеризації та інформаційно-аналітичного забезпечення діяльності установи. Внутрішня та зовнішня бухгалтерська, фінансова та податкова звітність. Адекватність відображення в звітності результатів господарської діяльності. Організація бухгалтерського, податкового та управлінського обліку. Управління трудовими та матеріальними ресурсами. Інші об'єкти відповідно до завдань внутрішнього аудиту.

12.3. Суб'єкти внутрішнього аудиту. Поняття суб'єкта внутрішнього аудиту. Організаційна структура та вимоги до служби внутрішнього аудиту. Функції служби внутрішнього аудиту.

Тема 13. Методичні прийоми внутрішнього аудиту

13.1. Методичні прийоми організації внутрішнього аудиту. Суцільна перевірка. Вибіркова перевірка. Документальна перевірка. Фактична перевірка. Аналітична перевірка. Комбінована перевірка.

13.2. Спеціальні методичні прийоми внутрішнього аудиту. Інспектування. Запит. Підтвердження. Перерахування. Аналітичні процедури.

Тема 14. Реалізація матеріалів внутрішнього аудиту

14.1. Підсумкові документи внутрішнього аудиту. Вимоги щодо форми та змісту підсумкових документів внутрішніх аудиторів. Контроль якості роботи внутрішніх аудиторів. Відповідальність внутрішніх аудиторів за виконання обов'язків стосовно проведення внутрішнього аудиту.

14.2. Відстеження виконання структурними підрозділами рекомендацій внутрішніх аудиторів. Дії внутрішніх аудиторів стосовно перевірки виконання посадовими особами наданих рекомендацій за результатами внутрішнього аудиту.

Методичні рекомендації до вивчення тем

Модуль 1. Теоретичні та організаційні засади аудиту

Тема 1. Сутність і предмет аудиту

Ключові терміни і поняття: аудит, аудиторська діяльність, супутні аудиту послуги, мета аудиту, предмет аудиту, об'єкт аудиту.

Вивчення теми передбачає розгляд таких питань:

- 1.1. Необхідність, місце й роль аудиту в ринковій економіці.
- 1.2. Сутність і мета аудиту.
- 1.3. Предмет та об'єкти аудиту.
- 1.4. Класифікація аудиту.

Питання семінарського заняття

Запитання для самодіагностики

Питання для самостійного опрацювання

Практичні завдання і ситуації

Контрольні тести

Компетенції, яких набувають студенти після вивчення цієї теми

Зміст компетенції	Шифр
Визначати об'єкт та предмет аудиту	1.ПФ.С.01.ПР.Р.01
Визначати користувачів аудиту та їх цілі	1.ПФ.Д.01.ПР.Р.02
Розрізняти аудит, ревізію та судово-бухгалтерську експертизу	1.ПФ.С.01.ПР.Р.03
Правильно застосовувати види аудиту залежно від ситуації	1.ПФ.Е.01.ПР.Р.04

Нормативні документи, які слід використовувати при підготовці до заняття: Господарський кодекс України від 16.01.2003 р. (зі змінами та доповненнями); Закон України “Про аудиторську діяльність” від 22 квітня 1993 року №3125-XII (зі змінами та доповненнями); Перелік послуг, які можуть надавати аудитори (аудиторські фірми), затверджений рішенням Аудиторської палати України від 2007 р.

1.1. Необхідність, місце й роль аудиту в ринковій економіці

Історія аудиту свідчить, що його виникнення і розвиток тісно пов'язані з розмежуванням інтересів осіб, які безпосередньо здійснюють управління підприємством (адміністрація, менеджери), та осіб, які вкладають кошти в діяльність підприємства (власники, акціонери, інвестори). Так, у середині XIX ст. поширились випадки банкрутства (особливо серед акціонерних товариств), а також факти шахрайства з боку адміністрації. У зв'язку з цим підвищився ризик фінансових звітів. Відповідно виникла потреба у перевірці достовірності фінансової інформації та фінансової звітності, для чого стали залучати незалежних фахівців – аудиторів, яким, на думку акціонерів, можна було довіряти.

Офіційна реєстрація перших професійних аудиторів відбулася у Великобританії в 1844 р.

Слід відмітити, що терміни «аудит» та «аудитор» не є новими. Історична наука свідчить, що аудит виник у глибоку давнину (згадки про аудиторів містяться у документах, датованих XIII ст., а сам термін має ще більш давнє походження).

Існує думка, підкріплена історичними фактами, що вперше в історії людської цивілізації аудит як вид фінансового контролю виник у Китаї в 700 р. до н. е., де вже тоді існувала посада Генерального аудитора. Основний його обов'язок полягав у визначенні чесності урядових чиновників, що розпоряджались державними коштами, майном. Крім цього, є історичні свідчення того, що в III тисячолітті до нашої ери аудит існував у таких рабовласницьких державах, як Єгипет, Афіни, Вавилон, Рим, Греція та ін. Це проявилось у тому, що проводились переписи майна, складались і перевірялись кошториси витрат, контролювались надходження доходів у казну, подавались і вислуховувались звіти про наслідки господарювання тощо. Так, у Стародавньому Єгипті (близько 2 600 р. до н. е.) існували чиновники, які суміщали функції обліку, управління та контролю. У Римській імперії функції контролю здійснювали спеціальні службовці, так звані куратори. Водночас призначалися прокуратори – намісники провінцій, фінансові чиновники з забезпечення державних доходів; квестори займалися фінансовими та судовими справами [71].

Термін “аудит” походить від латинського “*audio*”, що означає “він чує”, “слухач”. Звідси “аудитор” – це “той, хто вислуховує”. Застосування термінів не є випадковим: у стародавньому світі, звідки вони прийшли до

нас, було мало письменних людей і переважала саме усна форма звітування. У сучасних умовах аудиторі здійснюють підтвердження фінансової звітності у письмовій формі, проте суть аудиту, як і перше, полягає у висловлюванні думки стосовно достовірності інформації, що міститься у фінансових звітах.

Причини, що обумовили необхідність аудиту, полягають у:

існуванні вірогідності надання адміністрацією компанії необ'єктивної інформації користувачам фінансової звітності (власникам, інвесторам, кредиторам);

залежності наслідків рішень, які приймаються на підставі поданої фінансової звітності, від якості інформації;

необхідності спеціальних знань для перевірки інформації;

відсутності у користувачів інформації доступу до неї для оцінки її якості.

Відповідно до цього місце й роль аудиту в системі управління визначаються потребою в об'єктивній, достовірній інформації про фінансову діяльність компаній. Результатом є прийняття більш обґрунтованих рішень користувачами, що підвищує ефективність функціонування ринку капіталу, дає змогу прогнозувати наслідки різних економічних рішень. Незалежне підтвердження інформації про результати діяльності підприємств потрібне також і державі для прийняття рішень у галузі економіки та оподаткування.

Користувачами аудиту є досить широке коло зацікавлених осіб. Умовно їх можна розділити на дві групи: внутрішні і зовнішні.

1. Внутрішні користувачі: власники підприємства та вищий управлінський персонал, менеджери різних напрямків діяльності (фінансові, виробничі, з маркетингу тощо), керівники підрозділів (центри відповідальності підприємства), робітники і службовці підприємства.

2. Зовнішні користувачі: дійсні та потенційні інвестори, банківські та інші кредитні установи, постачальники та інші кредитори, замовники, покупці, клієнти, органи державного регулювання і контролю (Державна податкова інспекція, органи Фонду державного майна, органи державної статистики), профспілки, громадськість.

Користувачі фінансової звітності в Україні та їх потреби представлені в табл. 1.1.

Як свідчать дані табл. 1.1, найбільш значними для користувачів є показники платоспроможності суб'єкта господарювання.

Потреби користувачів фінансової звітності в Україні [66, с. 290]

<i>№ з/п</i>	<i>Користувачі</i>	<i>Потреби в інформації</i>
1	Менеджери	фінансовий результат діяльності; аналіз діяльності; планування діяльності; контроль і оцінка діяльності
2	Власники, акціонери	прибуток підприємства і його використання; дивіденди
3	Інвестори	економічна стабільність; довгострокова перспектива
4	Кредитори	повернення засобів; ризик і наслідки несплати по заборгованості
5	Постачальники	фінансовий стан; платоспроможність
6	Покупці	фінансова стабільність; обсяг реалізації
7	Працівники	надійність робочого місця; заробітна плата і умови праці
8	Податкові органи	сплата податків відповідно до законодавства
9	Фінансові установи	своєчасність повернення кредитів та отримання відсотків; розвиток бізнесу
10	Біржі	розмір статутного капіталу; емісія акцій
11	Міжнародні організації	відповідність якості робіт (товарів, послуг), які споживають міжнародні співтовариства
12	Держава	економічні дані (статистика); платіжний баланс; оподаткування, дотримання законів
13	Суспільство	збільшення зайнятості; навколишнє середовище; користування ресурсами і фондами

У теперішній час аудит широко використовується у світовій практи-

ці. Він є самостійною сферою комерційної діяльності й становить комплекс професійних послуг з підготовки та надання рекомендацій у сфері обліку, економіки, фінансів та права, а також допомоги щодо їх практичного застосування. Це дає змогу клієнту використовувати кращі способи адаптації управлінського середовища до конкретної ринкової ситуації.

В Україні офіційне визнання обов'язкового аудиту відбулося у 1993 році у зв'язку з набуттям чинності Закону України “Про аудиторську діяльність”, в якому визначені правові засади здійснення аудиторської діяльності в Україні [3].

У розвитку аудиту в Україні виділяють три *етапи*:

1. 1987 – 1992 рр. – створення перших аудиторських структур.

2. 1993 – 1998 рр. – формування нормативно-правової бази аудиту в Україні.

3. З 1999 р. і до теперішнього часу – діяльність аудиту на новій нормативно-правовій базі.

18 квітня 2003 року Аудиторською палатою України було прийнято в якості національних Міжнародні стандарти аудиту, надання впевненості та етики.

За цей час аудит в Україні перетворився із маловідомого терміна на невід'ємний елемент системи економічних відносин.

1.2. Сутність і мета аудиту

Сутність аудиту полягає у визначенні його поняття. Слід відмітити, що в теперішній час існує безліч тлумачень поняття “аудит”. Деякі з них наведені в навчальній та спеціальній літературі з аудиту, а інші в офіційних нормативних документах (міжнародних і національних).

Згідно статті 3 Закону України “Про аудиторську діяльність”: *аудит* – перевірка даних бухгалтерського обліку і показників фінансової звітності суб'єкта господарювання з метою висловлення незалежної думки аудитора про її достовірність в усіх суттєвих аспектах та відповідність вимогам законів України, положень (стандартів) бухгалтерського обліку або інших правил (внутрішніх положень суб'єктів господарювання) згідно із вимогами користувачів [3].

Суттєвою є інформація, якщо її пропуск або неправильне від-

ображення може вплинути на економічні рішення користувачів, прийняті на основі фінансових звітів.

Комітет з аудиторської практики Міжнародної федерації бухгалтерів визначає аудит таким чином: “аудит – це незалежний розгляд спеціально призначеним аудитором фінансових звітів підприємства і висловлення думки про них при дотриманні правил, установлених законом” [24].

Український фахівець у галузі аудиту Ф. Ф. Бутинець зазначає, що “аудит – це підприємницька діяльність, що полягає у виконанні комплексу заходів, необхідних для формування та висловлення думки аудитора про достовірність фінансової звітності суб’єкта господарювання” [67].

Таким чином, *основними сутнісними ознаками аудиту є:*

аудит пов’язаний з проведенням процедур перевірки фінансових звітів;

у процесі аудиту висловлюється незалежна думка;

сформоване судження має ґрунтуватись на концепції суттєвості інформації, яка міститься у фінансових звітах;

перевірка здійснюється в інтересах певних осіб (користувачів фінансової звітності);

для досягнення об’єктивності та задоволення потреб усіх користувачів аудитор повинен визначити, якою мірою перевірені факти відповідають критеріям і стандартам.

Важливо зазначити, що слід розрізняти поняття “аудит” та “аудиторська діяльність”.

Аудиторська діяльність – підприємницька діяльність, яка включає в себе організаційне і методичне забезпечення аудиту, практичне виконання аудиторських перевірок (аудит) та надання інших аудиторських послуг. Тобто аудиторська діяльність більш широке поняття ніж аудит, оскільки крім безпосередньо аудиту включає також надання інших (супутніх) послуг та організаційно-методичне забезпечення аудиту [3].

Супутні аудиту послуги включають: оглядову перевірку, операційну перевірку і трансформацію обліку.

Оглядова перевірка – це перевірка звітності без детального вивчення системи внутрішнього контролю (далі – СВК), обліку підприємства, перевірка документації на достовірність.

Операційна перевірка полягає у перевірці окремих питань за домовленістю клієнта.

Трансформація обліку – здійснення процедур трансформації обліку за іншими обліковими стандартами.

Відповідно до вимог Закону України “Про аудиторську діяльність” Аудиторська палата України у 2007 р. затвердила Перелік послуг, які можуть надавати аудитори (аудиторські фірми) [46]. До їх числа віднесено:

1) завдання з надання впевненості;

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

3) інші послуги, пов'язані з професійною діяльністю аудиторів (аудиторських фірм), визначені Законом України “Про аудиторську діяльність”: ведення бухгалтерського обліку; складання фінансових звітів; відновлення бухгалтерського обліку; консультації з питань бухгалтерського обліку та фінансової звітності; правове, організаційне, інформаційне забезпечення управління; управління грошовими потоками, інвестиційною політикою; проведення професійних тренінгів для бухгалтерів та керівників з питань, що належать до професійної компетенції аудиторів; представлення інтересів замовника з питань обліку, аудиту, оподаткування в державних органах, організаціях або в суді;

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

Завдання з надання впевненості – це завдання, коли практик (професійний практикуючий бухгалтер) висловлює висновок, призначений підвищити ступінь довіри майбутніх користувачів, які не є відповідальною стороною, щодо результатів оцінки або порівняння предмету завдання з відповідними критеріями. Результатом оцінки або порівняння предмета завдання є інформація, отримана внаслідок застосування критеріїв до предмета завдання [24].

Інформація з предмета завдання – підсумок оцінки або вимірів предмета завдання. Саме з інформації з предмету завдання практик збирає докази, що стануть достатньою базою для висловлення висновку у завданні з надання впевненості.

Аудит фінансової звітності є завданням з надання впевненості.

Метою аудиту фінансових звітів є надання аудиторіві можливості висловити думку про те, чи складені фінансові звіти (у всіх суттєвих аспектах) відповідно до застосованої концептуальної основи фінансової звітності (законодавчий або нормативний акт, який регламентує порядок підготовки фінансових звітів для різних суб'єктів господарювання).

Істотні відмінності між аудитом, судово-бухгалтерською експертизою і ревізією фінансово-господарської діяльності зумовлені юридичною природою, їх цілями та завданнями, які вони вирішують. Якщо ревізія комплексно досліджує фінансово-господарську діяльність підприємства з метою подальшого її вдосконалення, то судово-бухгалтерська експертиза вивчає окремі недоліки, виявлені ревізією для документального обґрунтування позовних вимог, пред'явлених у слідчі або судові органи до конкретних матеріально відповідальних осіб чи посадових осіб.

Аудит досліджує лише ті питання, які на його вирішення поставив за договором замовник або які передбачені законодавством.

Суттєва відмінність аудиту від ревізії фінансово-господарської діяльності і судово-бухгалтерської експертизи полягає в тому, що параметри його дослідження обмежені колом питань, поставлених на його вирішення замовником або законодавством, а також цільовим використанням висновків аудиторів у підприємницькій діяльності.

1.3. Предмет та об'єкти аудиту

Одним із важливих питань загальної теорії аудиту є визначення його предмета. Виходячи із загального положення про предмет науки, можна зробити висновок, що визначення предмета аудиту і його змісту потребує системного підходу, тобто має охоплювати економічні, організаційні, інформаційні та інші характеристики систем, що перебувають у сфері аудиторських послуг. Сам зміст предмета аудиту повинен розкривати його значення та роль у системі ринкових відносин.

Предметом аудиторських перевірок є інформація про стан конкретних об'єктів контролю та відхилення їх параметрів від заданих. Такими параметрами можуть бути: правильна звітність, установлені суми платежів згідно із законодавством, точність та повнота бухгалтерського обліку.

Зокрема, предметами аудиту є: облікова інформація; матеріали

звітності; дані про працю та її оплату; забезпеченість потреб підприємства ресурсами; реалізація функцій управління; процеси виробництва; реалізація готової продукції тощо.

Під об'єктами аудиторської діяльності розуміють окремі і взаємопов'язані економічні, організаційні, інформаційні та інші форми функціонування системи, що вивчається, стан яких може бути оцінено кількісно та якісно.

Об'єкти аудиту можуть бути різними за складом і структурою, належністю до різних сфер діяльності, за іншими характеристиками.

До об'єктів аудиту, зокрема, відносять: установчі документи організації (підприємства), які визначають відносини щодо регулювання її (його) фінансової діяльності, формування та змін статутного капіталу; розрахунки з оплати праці; ресурси – засоби і предмети праці, трудові ресурси, фінансові ресурси, матеріальні активи; господарські процеси – економічні процеси впровадження нової техніки, забезпечення робочою силою, матеріально-технічне забезпечення, технічне, енергетичне й господарське обслуговування, основне й допоміжне виробництво і забезпечення фінансовими ресурсами та ін.; економічні результати діяльності; організаційні форми управління; методи управління – системи стимулювання, внутрішньовиробничий госпрозрахунок; функції управління – планування, облік, контроль, економічний аналіз і регулювання, стимулювання та ін.

1.4. Класифікація аудиту

Для отримання всебічної характеристики сутності аудиторської діяльності важливе значення має науково обґрунтована класифікація аудиту. Класифікація аудиту дає можливість зрозуміти роль аудиту, його завдання і функції, повніше використовувати результати аудиту в господарській практиці.

Класифікація аудиту здійснюється за різними ознаками. Класифікація видів аудиту подана на рис. 1.1.

Зовнішній аудит здійснюється зовнішніми незалежними аудиторами або аудиторськими фірмами на підставі договору. Його особливість: аудиторі, які здійснюють перевірку, не мають на підприємстві, що перевіряється, ніяких інтересів – не є засновниками, власниками, акціонерами, кері-

вниками, не мають прямих родинних стосунків із членами керівництва. Зовнішній аудит проводиться з метою підтвердження достовірності фінансової звітності підприємства, що перевіряється.

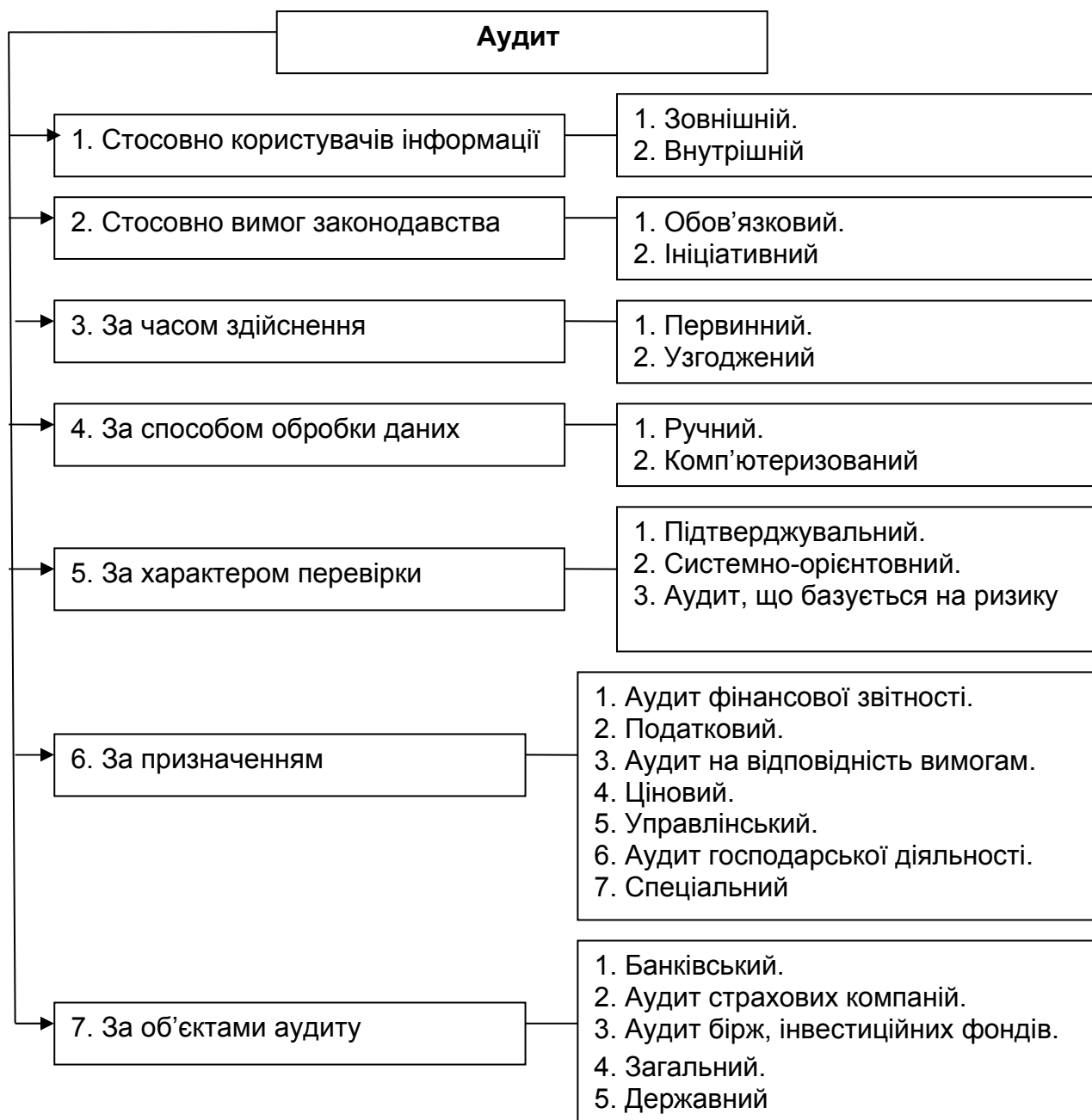


Рис. 1.1. Класифікація видів аудиту

Результати проведення зовнішнього аудиту оформляються у вигляді звіту та аудиторського висновку. Крім того, залежно від мети та предмета договору можуть складатися й інші підсумкові документи (бізнес-плани, довідки, проекти тощо).

Внутрішній аудит здійснюється спеціальною службою підприє-

мства, яка безпосередньо підпорядковується керівництву підприємства. Внутрішній аудит проводиться з метою недопущення помилок у господарській діяльності.

Обов'язковий аудит – це аудит, який проводиться аудитором (аудиторською фірмою) у випадках прямо передбачених чинним законодавством.

Ініціативний аудит – це аудит, який проводиться аудитором (аудиторською фірмою) на замовлення суб'єкта господарювання згідно з договором.

Податковий аудит – це аудиторська перевірка правильності й повноти обчислення та сплати податків, дотримання податкової політики.

Ціновий аудит – це перевірка обґрунтованості встановлення ціни на замовлення. Використовується в розвинутих країнах при перевірці обґрунтованості бюджетних асигнувань.

Управлінський аудит – це перевірка й удосконалення організації та управління підприємством, якісними сторонами виробничої діяльності, оцінка ефективності виробництва й фінансових вкладень тощо.

Аудит господарської діяльності – систематичний аналіз господарської діяльності підприємства, який здійснюється з певною метою. Цей вид аудиту має на меті оцінку ефективності управління, виявлення можливостей покращення діяльності; внесення рекомендацій стосовно покращення діяльності або подальших дій.

Спеціальний аудит – це перевірка конкретних аспектів діяльності суб'єкта господарювання, дотримання певних процедур, норм та правил. Здійснюється з метою підтвердження законності, добросовісності й ефективності діяльності керівників, правильності складання податкової звітності, використання спеціальних фондів тощо.

Первинний аудит здійснюється аудитором уперше для певного клієнта.

Узгоджений аудит здійснюється аудитором повторно або регулярно для певного клієнта й ґрунтується на знанні специфіки клієнта, стану його системи бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю.

Підтверджувальний аудит – перевірка й підтвердження достовірності бухгалтерських документів та звітності.

Системно орієнтований аудит – аудиторська експертиза на підставі аналізу системи внутрішнього контролю.

Аудит, що базується на ризику – концентрація аудиторської робо-

ти на ділянках з більш високим можливим ризиком, що значно скорочує аудит на ділянках з низьким ризиком.

Аудит існує трьох типів: операційний аудит, аудит на відповідність та аудит фінансової звітності [62].

Операційний аудит – це перевірка певних процедур і методів функціонування системи господарювання з метою оцінки їх результативності та ефективності. Після закінчення операційного аудиту керівництву підприємства надаються рекомендації стосовно вдосконалення системи господарювання.

Аудит на відповідність здійснюється з метою визначення дотримання суб'єктом господарювання специфічних процедур і правил, які окреслені діючим законодавством або внутрішнім розпорядком.

Аудит фінансової звітності має на меті встановлення відповідності фінансової звітності з певними критеріями. До таких критеріїв належать загальноприйняті принципи бухгалтерського обліку, специфіка діяльності підприємства тощо.

Питання семінарського заняття

1. Історія виникнення й розвитку аудиту.
2. Основні передумови та фактори, що зумовили появу аудиту.
3. Етапи становлення та розвитку аудиту.
4. Місце й роль аудиту в системі управління.
5. Роль аудиту як сучасної форми фінансового контролю.
6. Визначення понять «аудит», «аудиторська діяльність», «супутні аудиту послуги».
7. Відмінність аудиту від ревізії та судово-бухгалтерської експертизи.
8. Мета аудиту фінансових звітів.
9. Предмет та об'єкти аудиту.
10. Класифікація аудиту.

Запитання для самодіагностики

1. Що розуміється під поняттям «аудит»?
2. Що розуміється під поняттям «аудиторська діяльність»?
3. Яку роль відіграє аудит в умовах ринкової економіки?
4. У чому полягає відмінність аудиту від ревізії?
5. Чи можна ототожнювати аудит із експертизою?

6. Що є предметом аудиту?
7. Назвіть об'єкти аудиторської діяльності.
8. Для яких суб'єктів економічної діяльності аудит є обов'язковим?

Питання для самостійного опрацювання

1. Дослідіть історію виникнення аудиту.
2. Проаналізуйте визначення поняття "аудит" за різними літературними джерелами.
3. Порівняйте основні характеристики аудиту й судово-бухгалтерської експертизи.

Практичні завдання і ситуації

Завдання 1. 1.ПФ.Д.01.ПР.Р.02

Пов'язати види звітності суб'єктів господарювання з її користувачами та визначити їх інформаційні потреби (перелік запитань про підприємство, які виникають у різних користувачів звітності). Використовуючи вихідні дані, заповнити таблицю.

Таблиця

Інформаційні потреби основних користувачів звітності підприємства

Вид звітності	Група користувачів	Інформаційні потреби

Вихідні дані

Види звітності:

Фінансова.
 Податкова.
 Спеціальна.
 Внутрішня.
 Фінансова звітність і бухгалтерська інформація.

Група користувачів:

Податкові органи.
 Менеджери підприємства.
 Акціонери та потенційні інвестори.
 Правоохоронні органи.
 Регулюючі органи (Державна комісія з цінних паперів та фондового ринку, Державна комісія з регулювання ринків фінансових послуг).

Завдання 2. 1.ПФ.Е.01.ПР.Р.04

Визначити основні критерії діяльності економічних суб'єктів, за якими їх бухгалтерська звітність підлягає обов'язковій щорічній перевірці.

Завдання 3. 1.ПФ.С.01.ПР.Р.03

Визначити відмінності аудиту від інших форм контролю. Використовуючи вихідні дані заповнити таблицю.

Таблиця

Форми контролю

Аудит										
Ревізія										
Перевірка										
Обстеження										
Інвентаризація										

Вихідні дані

1. В результаті контролю складається акт.
2. завданням є збереження державної власності, попередження і профілактика зловживань.
3. застосування у ході контролю зважування, перерахунку та порівняння фактичних даних з обліковими.
4. Здійснюється для контролю за діяльністю матеріально відповідальних осіб.
5. Контролер висловлює думку про достовірність показників фінансової звітності.
6. Контролер є сертифікованою особою.
7. Контролер за власною ініціативою не може вилучати документи та проводити інвентаризацію.
8. Контролер має право вилучати документи, опечатувати приміщення.
9. Здійснюється державними органами контролю для виявлення недоліків господарської діяльності підприємств, з точки зору законності, доцільності та достовірності.
10. Примусовий контроль здійснюється за розпорядженням вищестоящих органів.
11. Контроль, під час якого відбувається вивчення окремих питань господарської діяльності підприємств.
12. Контроль, що здійснюється на добровільних засадах.
13. Контроль, що здійснюється на договірних засадах.
14. Контроль, що здійснюється на підставі Закону України „Про аудиторську діяльність”.

15. Контроль, що здійснюється на підставі Закону України „Про контрольно-ревізійну службу України”.

16. Контроль, що здійснюється на підставі Закону України „Про податкову службу України”.

17. Контроль, що не потребує використання складних методик і застосування професійних знань та вмінь, наслідки оформлюються довідкою, або доповідною запискою.

18. Ознайомлення на місці проведення з окремими сторонами господарської діяльності.

19. Підприємницька діяльність.

20. Після проведення контролю складається висновок та надаються рекомендації керівництву підприємства щодо усунення помилок і недоліків.

Контрольні тести

1. Аудит – це:

а) державний фінансовий контроль;

б) фінансовий контроль, який здійснюють органи місцевої влади;

в) незалежний фінансовий контроль вищої організації;

г) незалежна перевірка фінансових звітів або фінансової інформації об'єкта з метою висловлення думки про неї.

2. У яких випадках здійснюють обов'язковий аудит:

а) у випадках, передбачених законодавством;

б) за рішенням господарюючого суб'єкта;

в) за рішенням аудиторської фірми;

г) за рішенням Співки аудиторів України?

3. Що є спільним елементом між внутрішнім і зовнішнім аудитом:

а) мета;

б) результати;

в) прийоми, способи, методи дослідження;

г) суб'єкт аудиту?

4. В якій країні вперше офіційно зареєстровано аудиторські фірми:

а) Індія;

б) Америка;

в) Англія;

г) Франція?

5. Мета аудиту:

а) висловлення думки про достовірність бухгалтерської звітності;
б) надання послуг стосовно ведення бухгалтерського обліку клієнта;

в) надання консультаційних та супутніх аудиту послуг

6. Суб'єктом аудиторської діяльності є:

а) юридична особа, що підлягає аудиторській перевірці;

б) фізична або юридична особа, що займається підприємницькою діяльністю і отримує прибуток;

в) фізичні особи і організації, що здійснюють незалежний контроль економічних подій;

г) немає правильної відповіді.

7. Яка із перелічених послуг відноситься до супутніх аудиту:

а) оглядова (експрес) перевірка;

б) консультації з оподаткування;

в) компіляція (трансформація) бухгалтерського обліку.

г) всі відповіді правильні?

8. Залежно від суб'єктів аудит класифікують на:

а) обов'язковий і ініціативний;

б) операційний і фінансовий;

в) внутрішній і зовнішній.

Переходьте до вивчення наступної теми
якщо ви

знаєте:

- 1) історичні аспекти виникнення й розвитку аудиту в світі та в Україні;
- 2) поняття аудиту та його місце і роль в ринковій економіці;
- 3) поняття аудиторської діяльності та її відмінність від аудиту;
- 4) мету, предмет та об'єкти аудиту;
- 5) класифікацію аудиту за різними ознаками.

вмієте:

- 1) визначати користувачів аудиту та їх цілі;
- 2) розрізняти аудит, ревізію та судово-бухгалтерську експертизу;
- 3) правильно застосовувати види аудиту залежно від ситуації.

Тема 2. Регулювання аудиторської діяльності та її інформаційне забезпечення

Ключові терміни і поняття: управління аудиторською діяльністю, Міжнародна федерація бухгалтерів, Аудиторська палата України, Спілка аудиторів України, стандарти аудиту, внутрішньофірмові стандарти, аудитор, сертифікат аудитора, аудиторська фірма, Реєстр аудиторських фірм та аудиторів, професійна етика, інформаційне забезпечення аудиторської діяльності.

Вивчення теми передбачає розгляд таких питань:

- 2.1. Міжнародний досвід регулювання аудиторської діяльності.
- 2.2. Організаційне й методологічне управління аудиторською діяльністю в Україні.
- 2.3. Нормативно-правове регулювання аудиторської діяльності в Україні.
- 2.4. Організаційні основи здійснення аудиторської діяльності.
- 2.5. Принципи здійснення аудиту.
- 2.6. Інформаційне забезпечення аудиторської діяльності.

Питання семінарського заняття

Запитання для самодіагностики

Питання для самостійного опрацювання

Практичні завдання і ситуації

Контрольні тести

Компетенції, яких набувають студенти після вивчення цієї теми

Зміст компетенції	Шифр
Застосовувати нормативно-законодавчу базу, яка регулює аудиторську діяльність в Україні	1.ПФ.С.01.ПР.О.01
Застосовувати Міжнародні стандарти аудиту, надання впевненості та етики;	1.ПФ.Д.01.ПР.О.01
Отримувати сертифікат аудитора;	1.ПФ.Д.01.ПР.О.02
Правильно реєструвати аудиторські фірми та аудиторів;	1.ПФ.Д.01.ПР.О.03
Визначати відповідальність аудиторів і аудиторських фірм;	1.ПФ.Е.01.ПР.О.01
Визначати принципи здійснення аудиту.	1.ПФ.Е.01.ПР.О.02

Нормативні документи, які слід використовувати при підготовці до заняття: Закон України “Про аудиторську діяльність”; Положення про сертифікацію аудиторів; Положення про ведення Реєстру аудиторських фірм і аудиторів, які одноособово надають свої послуги; Кодекс етики професійних бухгалтерів.

2.1. Міжнародний досвід регулювання аудиторської діяльності

В різних країнах світу запроваджується власна система управління аудиторської діяльності. Головною функцією управління аудиторською діяльністю є її *регулювання*. Процес регулювання аудиторської діяльності в різних країнах має певні особливості. Так, можна виділити два *підходи до регулювання аудиторської діяльності*:

1) європейський – державна законодавча ініціатива і державне регулювання аудиторської діяльності;

2) англо-американський – законодавча ініціатива громадських професійних організацій і регулювання аудиторської діяльності спільно з державою [74].

Європейський підхід характерний для країн континентальної Європи та Росії, а такі країни, як Англія, США та деякі інші дотримуються англо-американського підходу.

В Україні регулювання аудиторської діяльності здійснюється відповідно до англо-американського підходу.

Важливу роль у регулюванні аудиторської діяльності відіграє *всесвітня організація професійних бухгалтерів – Міжнародна федерація бухгалтерів (International Federation Accountants (IFAC))* (далі – МФБ). Вона була заснована в 1977 р. і знаходиться в Нью-Йорку. Її завдання – один раз на чотири роки організувати *всесвітні конгреси бухгалтерів*. МФБ також має комітети та ради, які сприяють розвитку й удосконаленню бухгалтерської професії, а також міжнародній гармонізації аудиту.

Одним із структурних підрозділів МФБ є *Рада з міжнародних стандартів аудиту та надання впевненості* (далі – РМСАНВ). До її доробків можна віднести *Міжнародні стандарти аудиту та Міжнародні положення аудиторської практики* (далі – МПАП). Ці стандарти й положення служать зразком для стандартів і положень щодо проведення високоякісного аудиту в усьому світі. Вони окреслюють базові принципи й основні процедури для аудиторів, надаючи їм інструмент для задоволення дедалі зростаючих і змінюваних вимог до звітності про фінансову

інформацію, а також дають рекомендації щодо особливостей аудиту у спеціалізованих сферах.

Крім того, РМСАНВ розробляє стандарти контролю якості для фірм і груп фахівців у практичних сферах аудиту, стандарти надання впевненості та споріднених послуг.

2.2. Організаційне й методологічне управління аудиторською діяльністю в Україні

Управління аудиторською діяльністю – це сукупність послідовних дій суб'єкта управління аудиторською діяльністю, спрямованих на роботу аудиторських фірм (аудиторів) з метою дотримання єдиних організаційних та методологічних вимог.

Організаційне й методологічне управління аудиторською діяльністю в Україні здійснюють Аудиторська палата України та Спілка аудиторів України.

Управління аудитом здійснює *Аудиторська палата України* (далі – АПУ), яка відповідно до законодавства є незалежним самостійним органом [3]. Мета АПУ – сприяти розвитку, вдосконаленню та уніфікації аудиторської діяльності в країні.

АПУ створена відповідно до Закону України “Про аудиторську діяльність” в 1993 році і функціонує на основі статуту. АПУ є юридичною особою, має свою печатку, емблему, рахунки в банках, веде бухгалтерський облік та складає звітність в установленому порядку. Організаційна структура АПУ зображена на рис. 2.1.

Повноваження АПУ визначаються чинним законодавством і статутом:

здійснює сертифікацію осіб, які мають намір займатися аудиторською діяльністю;

затверджує стандарти аудиту;

затверджує програми підготовки аудиторів та за погодженням з Національним банком України програми підготовки аудиторів, які здійснюватимуть аудит банків;

веде Реєстр аудиторських фірм і аудиторів, які одноособово надають аудиторські послуги;

здійснює контроль за дотриманням аудиторськими фірмами та аудиторами вимог діючого законодавства, стандартів аудиту, норм

професійної етики аудиторів; проводить заходи із забезпечення незалежності аудиторів при проведенні ними аудиторських перевірок та організації контролю за якістю аудиторських послуг;

регулює взаємовідносини між аудиторами (аудиторськими фірмами) в процесі здійснення аудиторської діяльності та в разі необхідності застосовує до них стягнення.

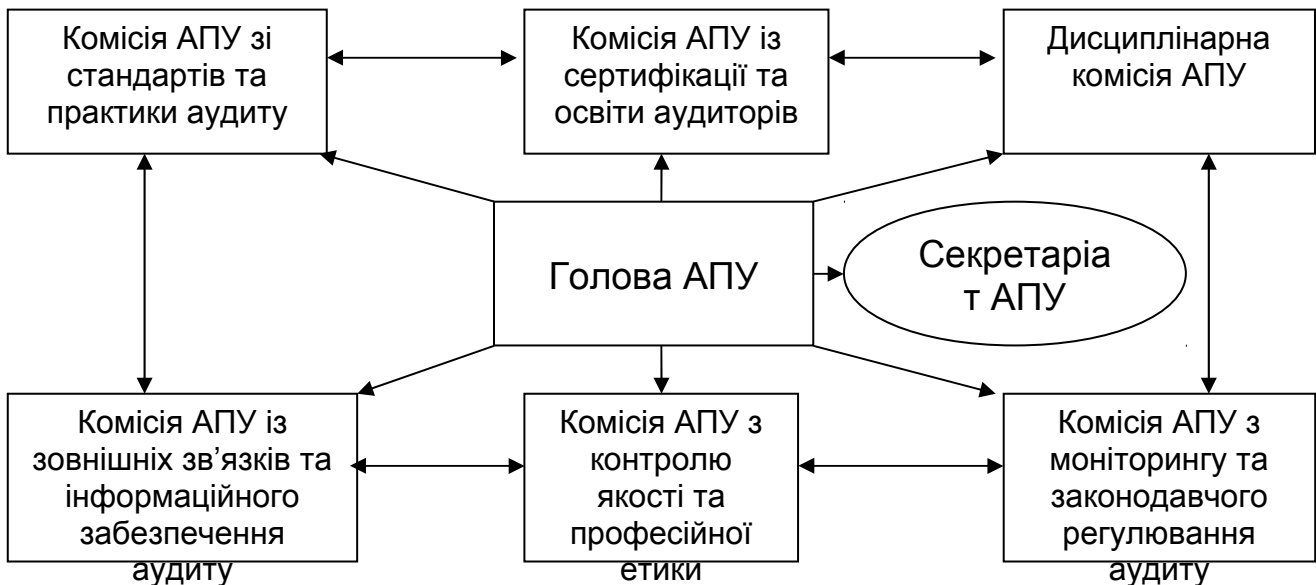


Рис. 2.1. Організаційна структура АПУ

АПУ формується делегуванням до її складу від державних органів по одному представнику від Міністерства фінансів України, Міністерства юстиції України, Міністерства економіки України, Державної податкової адміністрації України, Національного банку України, Державного комітету статистики України, Державної комісії з цінних паперів та фондового ринку, Державної комісії з регулювання ринків фінансових послуг України, Рахункової палати та Головного контрольно-ревізійного управління України. Від аудиторів делегуються в кількості десяти осіб висококваліфіковані аудитори з безперервним стажем аудиторської діяльності не менше п'яти років, а також представники фахових навчальних закладів та наукових організацій.

Усі рішення АПУ ухвалюються на її засіданнях простою більшістю голосів за умови, що присутні дві третини членів, за винятком рішень з питань затвердження статуту, внесення змін і доповнень до нього, які приймаються двома третинами голосів від загальної кількості членів АПУ. За рівності голосів перевага надається рішенню, за яке проголо-

сував головуючий, котрий веде засідання АПУ і функції котрого виконують по черзі всі члени палати за алфавітним порядком їхніх прізвищ.

Члени АПУ, за винятком Голови АПУ, виконують свої обов'язки на громадських засадах.

Для виконання своїх функцій АПУ створено комісії із числа членів АПУ, а саме: Комісія із сертифікації та освіти аудиторів, Комісія зі стандартів та практики аудиту, Комісія з моніторингу та законодавчого регулювання аудиту, Комісія з контролю якості та професійної етики, Комісія із зовнішніх зв'язків та інформаційного забезпечення аудиту та Дисциплінарна комісія. До роботи в комісіях АПУ залучаються експерти, які не є членами АПУ.

Ведення поточних справ АПУ здійснює Секретаріат, очолюваний завідувачем. Останній несе відповідальність за ефективне використання майна та коштів АПУ і створення сприятливих умов для виконання функціональних обов'язків її членами.

За рішенням АПУ на території України створюються регіональні відділення АПУ. На регіональні відділення АПУ покладається здійснення сертифікації суб'єктів, що мають намір займатися аудиторською діяльністю, та виконання інших функцій відповідно до рішень АПУ.

Аудитори України, дотримуючись вимог чинного законодавства, мають право об'єднуватися у професійні громадські організації, однією з яких є *Спілка аудиторів України* (далі – САУ).

САУ – це громадська організація, яка включає на добровільних засадах чинних аудиторів.

Мета САУ – об'єднати зусилля аудиторів для захисту їх законних прав, інтересів та сприяти розвитку аудиторської діяльності в Україні.

Повноваження професійної громадської організації аудиторів України визначається Законом України “Про аудиторську діяльність”, а також Законом України “Про об'єднання громадян” та Статутом САУ.

Професійна громадська організація здійснює контроль за дотриманням аудиторами – її членами – вимог Закону України “Про аудиторську діяльність”, стандартів аудиту, норм професійної етики, регулює взаємовідносини між аудиторськими фірмами у процесі здійснення аудиторської діяльності. Член однієї професійної громадської організації аудиторів не може бути одночасно членом іншої професійної організації аудиторів.

Основними напрямками діяльності САУ є такі: науково-методичне

забезпечення аудиту, навчання, перенавчання діючих аудиторів, регулювання ринку аудиту, поінформованість аудиторів, інтегрованість у світове товариство та ін.

2.3. Нормативно-правове регулювання аудиторської діяльності в Україні

Теоретичною основою аудиту як виду практичної діяльності є система таких взаємопов'язаних методичних компонентів, як концепції, постулати, стандарти.

Концепції визначають напрямки теорії, оскільки є основою аудиторських стандартів. Іншими словами, аудиторські стандарти містять положення про чесність, професійну кваліфікацію аудиторів та інші концептуальні положення.

Постулати аудиту – це фундаментальні аксіоматичні положення аудиторської теорії, які допомагають зрозуміти зміст аудиторських стандартів та встановити напрями формування думок для складання аудиторського висновку.

Перші 8 постулатів аудиту сформулювали відомі дослідники Р. К. Маутц, Х. А. Шараф у 1961 р. У 1982 р. Т. А. Лімперг та Д. К. Робертсон доповнили їх.

Сутність постулатів аудиту полягає в наступному:

звітність має бути перевірена;

не слід допускати конфлікт інтересів між аудитором та адміністрацією;

фінансова звітність і документи, що її підтверджують, вільні від неточностей і таємниць;

об'єктивність звітних даних прямо пропорційна до ефективності внутрішнього контролю;

звітність має бути заповнена відповідно до стандартів;

аудит не може бути останнім;

думка аудитора залежить лише від його компетенції;

професійні обов'язки аудиторів повинні відповідати їх посадовому статусу;

корисність звітних даних прямо пропорційна до ступеня їх перевірки;

висновок аудитора не може дати більше інформації, ніж аудиторське дослідження.

Усі названі постулати заслуговують на детальне вивчення, однак слід ураховувати, що вони можуть бути застосовані лише в певному середовищі.

Як вже зазначалося, в Україні регулювання аудиторської діяльності здійснюється спільно з державою. На рис. 2.2 наведені рівні регулювання аудиторською діяльністю в Україні.



Рис. 2.2. Рівні регулювання аудиторською діяльністю в Україні

Так, важливим елементом регулювання аудиторської діяльності є нормативно-правові документи, які можна об'єднати у дві групи:

- 1) державні законодавчі акти;
- 2) аудиторські стандарти (нормативи) та інші регулятиви.

До першої групи належать: Господарський кодекс України, Закон

України “Про аудиторську діяльність” (Додаток А), нормативно-правові акти АПУ (наприклад Положення про сертифікацію аудиторів, Рішення про затвердження Переліку послуг, які можуть надавати аудитори (аудиторські фірми) тощо).

Стандарти визначають загальний підхід до проведення аудиту, масштаб аудиту, види звітів аудиторів, питання методики, а також базові принципи проведення аудиту, єдині вимоги до якості та надійності аудиту, якими повинні керуватися всі представники даної професії незалежно від умов, у яких здійснюється аудит.

Стандарти аудиту – це єдині вимоги до порядку здійснення, оформлення, оцінки достовірності інформації, до порядку підготовки чи кваліфікації, а також регламентації надання окремих супутніх послуг і підготовки результатів аудиту.

Застосування аудиторських стандартів забезпечує певний рівень гарантії достовірності результатів аудиту.

Аудиторську діяльність у світовому масштабі регламентують *Міжнародні стандарти аудиту* (далі – МСА). Перелік МСА наведено у додатку Б.

МСА можуть застосовуватися у якості національних або використовуватися поряд з національними. Крім цього, МСА застосовуються як методична база для створення національних стандартів. У найбільш економічно розвинутих країнах (США, Канада, Великобританія тощо) використовують самостійно розроблені та затверджені національні стандарти.

Історія впровадження у практику аудиту України технічних стандартів пов'язана з тим, що на перших етапах становлення та розвитку вітчизняного аудиту АПУ було розроблено й запроваджено національні нормативи аудиту. В основу національних нормативів аудиту було покладено МСА Міжнародної Федерації бухгалтерів (МФБ). Ці нормативи застосовувались вітчизняними аудиторами з 1999 р. по 2001 р., коли АПУ отримала дозвіл від МФБ на переклад стандартів аудиту, які отримали назву “Стандарти аудиту та етики. Видання МФБ 2001 р.”.

У 2003 р. АПУ ухвалила Стандарти аудиту та етики МФБ як Національні стандарти аудиту. Їх використання є обов'язковим для вітчизняних аудиторів під час проведення аудиту та в міру необхідності мо-

жуть також застосовуватися аудиторами при наданні ними аудиторських послуг. АПУ за погодженням з Міжнародною федерацією бухгалтерів щорічно здійснює переклад та видання державною мовою Міжнародних стандартів аудиту.

МСА мають таку побудову:

1. Загальні положення.
2. Основні поняття і визначення, що використовуються у Стандарті.
3. Сутність Стандарту.
4. Практичний додаток.

Крім МСА, аудиторські фірми у практичній діяльності застосовують також внутрішньофірмові стандарти.

Внутрішньофірмові стандарти – це сукупність принципів, методів, прийомів і способів, що використовуються аудиторською фірмою при наданні аудиторських послуг, підготовці документації, виходячи із встановлених правил та особливостей діяльності аудиторської фірми.

Внутрішньофірмові стандарти можуть бути розпорядчим, виконавчими та комбінованими.

Загальна класифікація внутрішньо фірмових стандартів аудиту наведена в табл. 2.1.

Таблиця 2.1

Класифікація внутрішньо фірмових стандартів аудиту [66, с. 299]

№ з/п	Вид стандарту	Характеристика
1. За ступенем спеціалізації		
1.1	Універсальні	Забезпечують типові процеси аудиту
1.2	Індивідуальні	Розробляються для стандартизації діяльності в межах аудиторської фірми
2. За призначенням		
2.1	Етичні	Розкривають вимоги етичної поведінки аудиторів
2.2	Технічні	Сприяють удосконаленню організації та здійснення процесу аудиту та аудиторських послуг

Необхідність розробки внутрішньофірмових стандартів викликана застосуванням різними фірмами індивідуально розроблених доповнень,

пояснень, розшифровок і узагальнень існуючих нормативних документів або вже діючих стандартів.

2.4. Організаційні основи здійснення аудиторської діяльності

Суб'єктами проведення аудиту в Україні є аудитори і аудиторські фірми.

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

Сертифікацію (визначення кваліфікаційної придатності) аудиторів здійснює Аудиторська палата України.

Сертифікат аудитора – це офіційний документ, який засвідчує рівень професійних знань, необхідних для здійснення аудиту підприємств різних форм власності на території України. Зразок сертифіката аудитора наведено на рис. 2.3.

АУДИТОРСЬКА ПАЛАТА УКРАЇНИ 1. Рішення Аудиторської палати України № _____ СЕРТИФІКАТ АУДИТОРА від «__» _____ 20__р. Серія А № _____ термін дії сертифіката продовжено до Громадянина (ці) _____ «__» _____ 20__р. _____ на підставі Закону України “Про аудиторську діяльність” рішенням Аудиторської палати Голова комісії () України № _____ М.П. від “__” _____ 20__р. Завідувач комісії () присвоєна кваліфікація аудитора. Сертифікат чинний до «_» _____ 20__р. 2. Рішення Аудиторської палати України № _____ від «__» _____ 20__р. Серія А № _____ термін дії сертифіката прродовжено до «__» _____ 20__р. Голова комісії () Голова комісії () М.П. М.П. Завідувач Секретаріату () Завідувач комісії ()
--

Рис.2.3. Зразок сертифіката аудитора

Термін чинності сертифіката не може перевищувати п'яти років. Продовження терміну чинності сертифіката здійснюється через п'ять років за підсумками контрольного тестування за фахом у порядку, встановленому Аудиторською палатою України.

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

Наявність необхідного обсягу знань для отримання сертифіката визначається шляхом проведення письмового кваліфікаційного іспиту за програмою, затвердженою Аудиторською палатою України.

За проведення сертифікації справляється плата в розмірі, встановленому Аудиторською палатою України, виходячи з кошторису витрат на утримання Аудиторської палати України.

Умови та порядок сертифікації аудиторів містяться в Положенні про сертифікацію аудиторів (Додаток В). Згідно з Положенням, особа, що має намір отримати сертифікат аудитора, подає до АПУ такі документи:

заяву за встановленою формою (див. рис. 2.4);

копію диплома про вищу освіту, засвідчену нотаріально або за місцем роботи;

копію трудової книжки, засвідчену нотаріально або за місцем роботи;

документ про плату за проведення сертифікації;

копію першої сторінки паспорта.

За статистичними даними, з 1993 року АПУ всього сертифіковано 6 282 аудиторів. Станом на 01.03.2008 чинний сертифікат аудитора в Україні мають 3 303 особи [85].

Відповідно до ст. 4 Закону України “Про аудиторську діяльність”, аудитор має право займатися аудиторською діяльністю як фізична особа – підприємець або у складі аудиторської фірми.

Аудиторська фірма — юридична особа, створена відповідно до законодавства, яка здійснює виключно аудиторську діяльність.

В АУДИТОРСЬКУ ПАЛАТУ УКРАЇНИ

ЗАЯВА

Я,

_____ ,
(прізвище, ім'я, по батькові)

паспорт

_____ ,
(серія, номер, ким і коли виданий)

зареєстрований за адресою:

_____ ,
(індекс, домашня адреса, телефон)

мешкаю за адресою:

_____ ,
(індекс, домашня адреса, телефон)

маю вищу освіту: у _____ закінчив(ла) _____

(рік)

_____ ,
(назва вищого навчального закладу, спеціальність)

працюю:

_____ ,
(назва підприємства, організації, місцезнаходження, займана посада, службовий телефон)

не маю непогашеної або незнятої у встановленому порядку судимості.

Прошу надати мені дозвіл на проходження кваліфікаційного іспиту для отримання сертифіката аудитора.

До заяви додаються:

- копія диплома про освіту, засвідчена нотаріально або за місцем роботи;
- копія трудової книжки, засвідчена нотаріально або за місцем роботи;
- копія першої сторінки паспорта;
- документ про внесення плати за сертифікацію.

_____ (дата)

_____ (підпис)

Рис.2.4. Форма заяви для отримання сертифікату аудитора

Аудиторські фірми можуть створюватися в будь-яких організаційно-правових формах і на основі будь-яких форм власності (крім 100% державної). Загальний розмір частки засновників (учасників) аудиторської фірми, які не є аудиторами, у статутному капіталі не може перевищувати 30%. Керівником аудиторської фірми може бути тільки сертифікований аудитор.

Ефективність діяльності аудиторської фірми, перш за все, залежить від кваліфікації і досвіду персоналу, який в ній працює. Будь-який претендент на посаду в аудиторську фірму повинен відповідати певним кваліфікаційним вимогам, наведеним в табл. 2.2.

Основні кваліфікаційні вимоги до посадових осіб аудиторської фірми, які беруть участь у проведенні аудиту [66, с. 44]

Посада	Вимоги
Керівник аудиторської фірми	<ul style="list-style-type: none"> - наявність сертифікату серії «А» чи «Б» (вища економічна або юридична освіта, безперервний стаж роботи на менше трьох років); - вільне володіння діловою українською мовою; - знання інформаційних систем обліку та аудиту⁴ - досвід роботи в проведенні не менше трьох повних аудиторських перевірок; - наявність управлінських та організаторських здібностей; - розвинуте аналітичне мислення, вміння узагальнювати та обґрунтовувати ідеї, приймати виважені рішення; - підтримання та удосконалення знань зі стандартів та методики проведення аудиту.
Керівник аудиторської групи	
Аудитор	Наявність сертифікату серії «А» чи «Б»
Асистент аудитора	Закінчена вища економічна або юридична освіта
Стажер	Незакінчена вища економічна або юридична освіта

Аудиторські фірми та аудиторів, які зареєстровані як фізичні особи – підприємці, мають право на здійснення аудиторської діяльності лише після включення їх до Реєстру аудиторських фірм та аудиторів.

Реєстр аудиторських фірм та аудиторів (далі – Реєстр) – база даних, що містить інформацію про аудиторські фірми та аудиторів, які займаються аудиторською діяльністю індивідуально як фізичні особи – підприємці. Порядок ведення Реєстру визначається й забезпечується Аудиторською палатою України. Реєстр не рідше одного разу на рік публікується у фаховому виданні Аудиторської палати України. За включення до Реєстру справляється плата в розмірі, встановленому Аудиторською палатою України.

Включеним до Реєстру аудиторським фірмам та аудиторам видається свідоцтво відповідного зразка (рис. 2.5).

Умови отримання свідоцтва викладені в Порядку ведення Реєстру

аудиторських фірм та аудиторів, затвердженому рішенням АПУ (Додаток Г).

АПУ Адреса _____ АУДИТОРЬКА ПАЛА-
ТА УКРАЇНИ _____
СВІДОЦТВО _____
про внесення в Реєстр аудиторських фірм та аудиторів, які одноособово надають Ідентифікаційний код (№) _____ аудиторські послуги
Даний суб'єкт аудиту внесено до Реєстру № _____ аудиторських фірм та аудиторів, які одноособово надають аудиторські послуги, рішенням Аудиторської палати України
Аудиторська фірма _____ від “__” _____ 20__ р. № _____
_____ Свідоцтво чинне до “__” _____ 20__ р.
Аудитор _____ (П.І.Б.) Голова Спостережної комісії () Зав. Секретаріату АПУ ()
М.П.
Рішенням Аудиторської палати України від «__» _____ 200__ р. № _____ термін діє Свідоцтво продовжено до «__» _____ 20__ р. Голова Спостережної Ради () Зав. Секретаріату АПУ ()

Рис. 2.5. Зразок свідоцтва про включення до Реєстру аудиторських фірм і аудиторів, які одноособово надають свої послуги

За статистичними даними, станом на 01.03.2008 р. до Реєстру аудиторських фірм та аудиторів включено 1 547 аудиторських фірм та 805 аудиторів-підприємців [85].

Аудитори і аудиторські фірми під час здійснення аудиторської діяльності *мають право* (ст. 18 Закону України “Про аудиторську діяльність”):

самостійно визначати форми і методи проведення аудиту та надання інших аудиторських послуг на підставі чинного законодавства, стандартів аудиту та умов договору із замовником;

отримувати необхідні документи, які мають відношення до предмета перевірки і знаходяться як у замовника, так і у третіх осіб. Треті особи, які мають у своєму розпорядженні документи стосовно предмета перевірки, зобов'язані надати їх на вимогу аудитора (ауди-

торської фірми). Зазначена вимога повинна бути офіційно засвідчена замовником;

отримувати необхідні пояснення в письмовій чи усній формі від керівництва та працівників замовника;

перевіряти наявність майна, грошей, цінностей, вимагати від керівництва суб'єкта господарювання проведення контрольних оглядів, замірів виконаних робіт, визначення якості продукції, щодо яких здійснюється перевірка документів;

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

Аудитори і аудиторські фірми *зобов'язані* (ст. 19 Закону України “Про аудиторську діяльність”):

в аудиторській діяльності дотримуватися вимог Закону України “Про аудиторську діяльність” та інших нормативно-правових актів, стандартів аудиту, принципів незалежності аудитора та відповідних рішень Аудиторської палати України;

належним чином проводити аудит та надавати інші аудиторські послуги;

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

зберігати в таємниці інформацію, отриману при проведенні аудиту та виконанні інших аудиторських послуг, не розголошувати відомості, що становлять предмет комерційної таємниці, і не використовувати їх у своїх інтересах або в інтересах третіх осіб;

відповідати перед замовником за порушення умов договору відповідно до договору та закону;

обмежувати свою діяльність наданням аудиторських послуг та іншими видами робіт, які мають безпосереднє відношення до надання аудиторських послуг, у формі консультацій, перевірок або експертиз;

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

Відповідальність аудиторської фірми конкретизується Статутом, умовами договору із замовниками, а також контрактами між аудиторами та аудиторськими фірмами.

Загальний аналіз відповідальності аудитора при проведенні аудиторської перевірки проілюстровано на рис. 2.6.

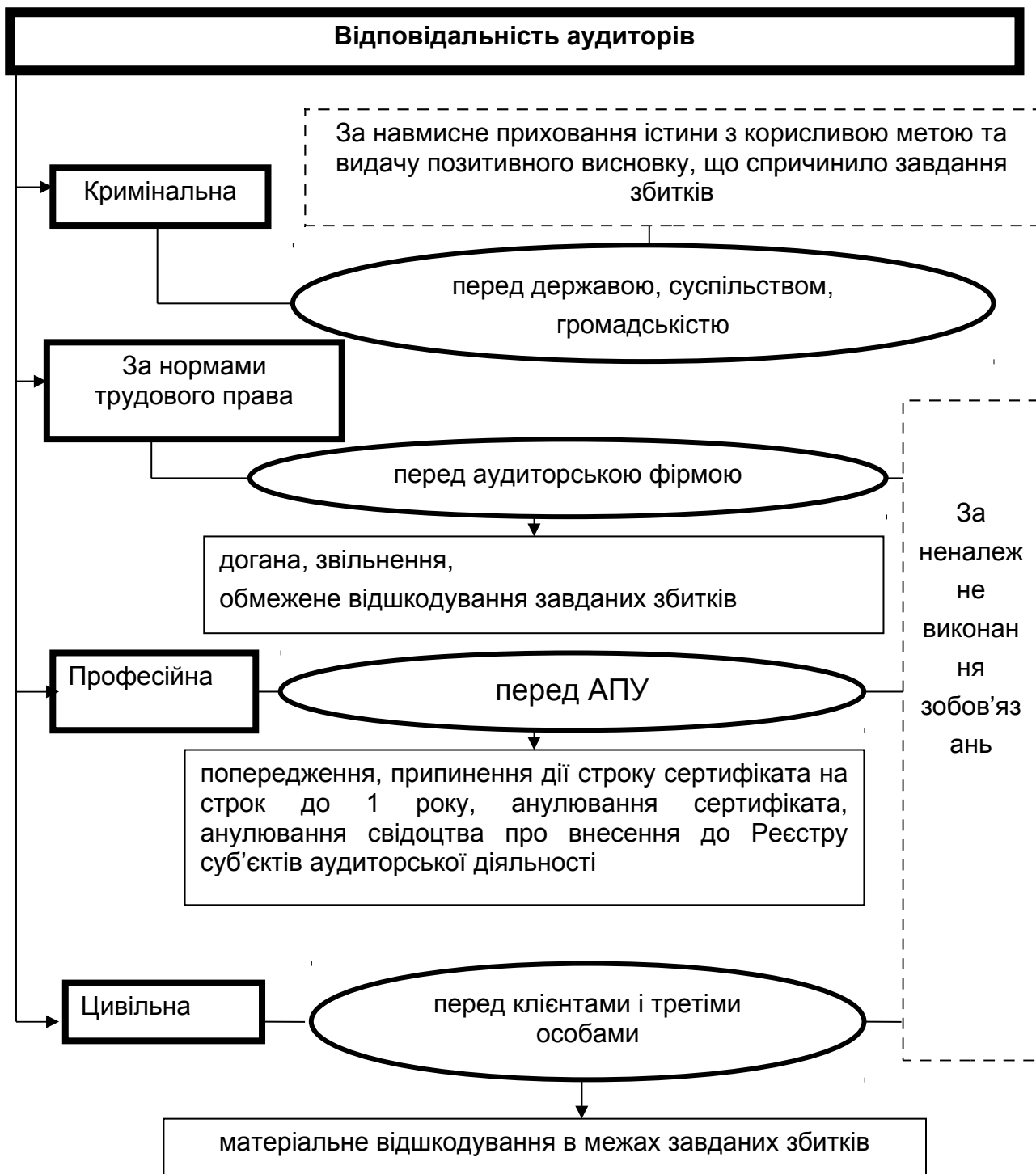


Рис. 2.6. Відповідальність аудиторів (аудиторських фірм) при проведенні аудиторської перевірки

За неналежне виконання своїх зобов'язань аудитор (аудиторська фірма) несе майнову та іншу цивільно-правову відповідальність відповідно до договору та закону. Розмір майнової відповідальності аудиторів (аудиторських фірм) не може перевищувати фактично завданих замовнику збитків з їх вини. Усі спори стосовно невиконання умов до-

говору, а також спори майнового характеру між аудитором (аудиторською фірмою) та замовником вирішуються у встановленому законом порядку.

За неналежне виконання професійних обов'язків до аудитора (аудиторської фірми) можуть бути застосовані Аудиторською палатою України стягнення у вигляді попередження, зупинення чинності сертифіката на строк до одного року або анулювання сертифіката, виключення з Реєстру.

Рішення Аудиторської палати України щодо застосування до аудиторів (аудиторських фірм) стягнень можуть бути оскаржені до суду.

До аудиторів можуть бути застосовані інші види відповідальності відповідно до закону.

2.5. Принципи здійснення аудиту

Кожний професійний аудитор при здійсненні аудиторської діяльності зобов'язаний дотримуватися основних принципів аудиту, до яких належать:

незалежність – аудитор має бути професійно незалежним до суб'єкта господарювання, що перевіряється (не мати прямих родинних стосунків та майнових інтересів до нього);

чесність – аудитор має бути чесним, об'єктивним на всіх етапах роботи і висловлювати об'єктивну думку про об'єкт дослідження;

об'єктивність – аудитор має бути справедливим, компетентним, старанно надавати аудиторські послуги, відповідати рівню професійних знань, який би не викликав сумніву у клієнта щодо професіоналізму наданих йому послуг;

професійна компетентність – аудиторам потрібно здійснювати аудиторську перевірку з професійною майстерністю та залучати до аудиту спеціалістів, що мають фахову підготовку, досвід, знання у певній галузі;

майстерність – вміле знання та застосування законодавчих, нормативно-правових актів для законності здійснення оцінки господарських операцій, їх документування, відображення в обліку та звітності;

конфіденційність – аудитор не має права без згоди клієнта розголошувати або розкривати інформацію, отриману ним у процесі надання професійних послуг, використовувати її у своїх цілях;

професійна поведінка – аудитор повинен створювати і підтримувати добру репутацію професії, не вдаватися до будь-яких дій, які можуть дискредитувати її [71].

Будь-яка діяльність вимагає етичної поведінки. У професійній сфері існує два етичних аспекти: загальна етика (духовний аспект) та професійна етика (практичний аспект).

Професійна етика визначає загальні вимоги щодо ідеальних форм поведінки працівників відповідних професій.

Аудиторська діяльність в Україні має свій етичний кодекс. Так, рішенням АПУ у 2003 році запроваджено в дію Кодекс етики професійних бухгалтерів МФБ. Головним завданням цього документу є встановлення етичних вимог для аудиторів-практиків з метою забезпечення гарантії високої якості їхньої роботи та задоволення інтересів суспільства і держави. Він запроваджує фундаментальні принципи етики та правила надання аудиторських послуг, які є обов'язковими для виконання всіма аудиторами.

2.6. Інформаційне забезпечення аудиторської діяльності

Інформація – це сукупність різних документів про стан і зміни об'єктів аудиту або їх відповідність законодавчим актам.

Інформація поділяється на робочу пряму і непряму. Пряма інформація стосується дослідження підприємства, а непряма - це дослідження нормативно-правових документів, які регулюють процес надання аудиторських послуг, та методичних вказівок щодо виконання аудиторських процедур. Інформація також поділяється на нову, тобто відображає новизну запропонованого рішення та обґрунтовує причину недоліків, виявлених у процесі аудиторських послуг, та таку, що була раніше. Вона має бути достатньою для аудиторського доказу [81].

Основне завдання інформаційного забезпечення аудиторської діяльності - це інформування учасників аудиторського процесу (аудиторів, експертів) про стан підприємства, де проводиться аудит, функціонування його відповідно до законодавчих і нормативно-правових документів.

За змістом інформаційне забезпечення аудиторських послуг поділяють на: законодавче, нормативно-довідкове, договірне, організа-

ційне та ін.

У якості прикладу, можна розглянути інформацію, яка необхідна аудиторіві при виборі нових клієнтів. На рис. 2.7 наведено перелік інформації, яка необхідна для ознайомлення з підприємством-замовником.

Під час аудиторської перевірки аудитор може отримувати безліч інформації від керівництва підприємства, котра надається як за його власним бажанням, так і на вимогу аудитора. Інформація, що надається керівництвом підприємства, не може замінити інші докази, котрі аудитор може отримати. Наприклад, нова інформація про витрати на придбання того чи іншого активу не може замінити інші аудиторські докази з цього питання. Як правило, аудитор повинен включити у свої робочі документи отриману від керівництва інформацію.



Рис. 2.7. Інформація, яка необхідна для ознайомлення з підприємством-замовником [66, с. 46]

Отже, при виборі нових клієнтів аудиторіві необхідно ознайомитися

з фінансовою інформацією клієнта, річними та проміжними звітами та іншою документацією.

Питання семінарського заняття

1. Підходи до регулювання аудиторської діяльності.
2. Роль Міжнародної федерації бухгалтерів у регулюванні аудиторської діяльності.
3. Правові основи функціонування та повноваження Аудиторської палати України (АПУ).
4. Порядок формування АПУ.
5. Права та обов'язки членів АПУ.
6. Структура та повноваження комісій АПУ.
7. Професійні громадські організації аудиторів України.
8. Нормативно-правове регулювання аудиторської діяльності в Україні.
9. Міжнародні стандарти аудиту, надання впевненості та етики 10. Внутрішньофірмові стандарти аудиту.
11. Суб'єкти проведення аудиту в Україні.
12. Аудитор і його статус та порядок сертифікації.
13. Аудиторська фірма і порядок її створення.
14. Реєстр аудиторських фірм і аудиторів.
15. Права аудиторів і аудиторських фірм.
16. Обов'язки аудиторів і аудиторських фірм.
17. Відповідальність аудиторів і аудиторських фірм.
18. Принципи здійснення аудиту.
19. Інформаційне забезпечення аудиторської діяльності

Запитання для самодіагностики

1. На яких принципах має здійснюватись аудит?
2. Що розуміється під принципом незалежності аудитора?
3. Яким чином аудитор досягає об'єктивності?
4. У чому полягає сутність принципів компетентності, професійної поведінки аудитора, конфіденційності?
5. Які існують види аудиту?
6. Якими нормативно-правовими актами регламентується здійснення аудиторської діяльності в Україні?
7. З якою метою створено Міжнародні стандарти аудиту?
8. Структура Міжнародних стандартів аудиту.

9. У яких країнах застосовуються національні стандарти аудиту?
10. З якою метою розробляються внутрішньофірмові стандарти аудиту? Який орган здійснює організаційне й методологічне управління аудиторською діяльністю в Україні?
11. У чому полягають повноваження Аудиторської палати України?
12. Що таке сертифікат аудитора?
13. Який установлено порядок сертифікації аудиторів в Україні?
14. Який установлено порядок ведення Реєстру аудиторських фірм та аудиторів? Які встановлено вимоги до суб'єктів аудиторської діяльності?
15. Права та обов'язки аудиторських фірм, аудиторів.
16. Цивільно-правова відповідальність аудиторів та аудиторських фірм.

Питання для самостійного опрацювання

1. Проаналізуйте зміни у складі повноважень АПУ.
2. Вивчіть структуру та повноваження комісії АПУ.
3. Проаналізуйте роль Співки аудиторів у регулюванні аудиторської діяльності.
4. Вивчіть Порядок сертифікації аудиторів.

Практичні завдання і ситуації

Завдання 1. 1.ПФ.Д.01.ПР.О.02

Визначити правомірність отримання сертифіката аудитора в наведених ситуаціях та обґрунтувати свою відповідь:

1. Громадянин Росії, що працював 3 роки підряд на посаді провідного ревізора в Україні та має диплом про вищу освіту російського університету за спеціальністю “економіст”.
2. Головний бухгалтер фірми “Трест” що працює 2 роки на цій посаді та має вищу освіту за спеціальністю “Облік і аудит”.
3. Менеджер заводу “Електротяжмаш”, зі стажем роботи 10 років, що має вищу освіту за спеціальністю “Інженер-механік”.

Завдання 2. 1.ПФ.Д.01.ПР.О.03

1. Скласти перелік документів для внесення новоствореної аудиторської фірми до Реєстру аудиторських фірм та аудиторів.
2. Скласти перелік документів для внесення аудитора, який одноособово прагне надавати аудиторські послуги до Реєстру аудиторських

фірм та аудиторів.

Контрольні тести

1. Загальний розмір частки засновників аудиторської фірми, які не є сертифікованими аудиторами, повинен бути не більший ніж:

- а) 70%;
- б) 30%;
- в) 50%.

2. Аудитори і аудиторські фірми не мають права:

- а) отримувати необхідні документи, які стосуються предмета перевірки;
- б) зберігати в таємниці інформацію, одержану в ході аудиту;
- в) надавати внутрішню інформацію про діяльність клієнта всім зацікавленим особам.

3. В Україні регулювання аудиторської діяльності побудовано на основі:

а) законодавчої ініціативи громадських професійних організацій і регулювання спільно з державою;

б) державної законодавчої ініціативи і державного регулювання.

4. Хто може бути директором аудиторської фірми:

- а) особа, що має 30% акцій аудиторської фірми;
- б) сертифікований аудитор;
- в) особа, що пропрацювала на посаді головного бухгалтера не менше 3 років?

5. Яке із визначень найбільш точно відображає зміст поняття „аудиторська фірма“:

а) аудиторська фірма - юридична особа, створена відповідно до законодавства, яка здійснює виключно аудиторську діяльність;

б) аудиторська фірма - це організація, яка має ліцензію на право здійснення аудиторської діяльності на території України і займається наданням аудиторських послуг;

в) аудиторська фірма - це союз декількох аудиторів?

6. Правові засади здійснення аудиторської діяльності в Україні визначає:

А) Закон України «Про фінансовий контроль»;

Б) Закон України «Про аудиторську діяльність»;

В) Закон України «Про аудит в Україні»;

Г) Господарський кодекс.

7. Згідно з Законом України „Про аудиторську діяльність” забороняється проведення аудиту для замовника:

- а) аудитором, що є консультантом з оподаткування цього замовника;
- б) аудитором, якого запрошено до перевірки спільного підприємства, засновником якого є замовник;
- в) аудитором, який має особисті майнові інтереси у замовника.

8. Основне завдання інформаційного забезпечення аудиторської діяльності полягає:

- а) інформування учасників аудиторського процесу про стан підприємства, де проводиться аудит;
- б) збір інформації про стан підприємства, де проводиться аудит;
- в) розробка методичних рекомендацій для учасників аудиторського процесу.

9. Професійна етика аудитора визначає:

- а) права та обов’язки аудиторів;
- б) загальні вимоги щодо ідеальних форм поведінки аудиторів;
- в) перелік основних принципів щодо ефективної організації аудиторської перевірки.

Переходьте до вивчення наступної теми якщо ви

<i>знаєте:</i>	<i>вмієте:</i>
<ul style="list-style-type: none">1) підходи до регулювання аудиторської діяльності;2) правові основи функціонування та повноваження АПУ;3) нормативно-правове регулювання аудиторської діяльності в Україні;4) суб’єктів проведення аудиту в Україні;5) права аудиторів і аудиторських фірм;6) інформаційне забезпечення аудиторської діяльності.	<ul style="list-style-type: none">1) застосовувати Міжнародні стандарти аудиту, надання впевненості та етики;2) складати документи на отримання сертифікату аудитора;3) складати документи, необхідні для реєстрації аудиторських фірм та аудиторів;5) визначати відповідальність аудиторів і аудиторських фірм;6) визначати принципи здійснення аудиту.

Тема 3. Методи аудиту фінансової звітності та критерії її оцінювання

Ключові терміни і поняття: методика аудиту, метод, аудиторська вибірка, аудиторська процедура, стратифікація, методи аудиторської вибірки, оцінка результатів вибірки, аналітичні процедури.

Вивчення теми передбачає розгляд таких питань:

3.1. Методи, прийоми та процедури аудиту фінансової звітності.

3.2. Критерії оцінювання фінансової звітності.

Питання семінарського заняття

Запитання для самодіагностики

Питання для самостійного опрацювання

Практичні завдання і ситуації

Контрольні тести

Компетенції, яких набувають студенти після вивчення цієї теми

Зміст компетенції	Шифр
Вивчати системи бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю на об'єкті перевірки	1ПФ.С 01 ПР.О 06
Обирати методи, прийоми та процедури аудиту фінансової звітності	1ПФ.С 01 ПР.О 09

Нормативні документи, які слід використовувати при підготовці до заняття: МСА 520 “Аналітичні процедури”, МСА 530 “Аудиторська вибірка та інші процедури тестування”.

3.1. Методи, прийоми та процедури аудиту фінансової звітності

Методика аудиту – це застосування сукупності методів, прийомів та процедур, які дають можливість провести аудит системно, в найбільш доцільній послідовності. Визначення поняття методики аудиту передбачає конкретизацію методів, прийомів і процедур здійснення перевірки фінансово-господарської діяльності підприємств відповідно до мети аудиту.

Метод – це спосіб дослідження явищ, процесів, створених людиною систем та сукупність прийомів, за допомогою яких оцінюється стан об'єкта, що вивчається.

В аудиті застосовуються загальнонаукові методи дослідження: аналіз та синтез, індукція та дедукція, спостереження й експеримент, ідеалізація і формалізація, гіпотеза й аналогія, вимірювання та обчислення, опитування і порівняння тощо.

Спеціальні методи дослідження: соціологічний, структурно-функціональний, статистичний.

Окрім методів, у ході перевірки аудитор застосовує спеціальні методичні прийоми, які можна об'єднати в три групи: органолептичні, розрахунково-аналітичні, документальні. Перелік методів і прийомів, які використовує аудитор під час своїх досліджень, зображено на рис. 3.1.

Аналіз (від грецького - розкладання) - прийом дослідження, що включає вивчення предмета шляхом уявного або практичного розчленування його на складені об'єкти (за його ознаками, властивостями, відносинами).

Синтез – метод вивчення об'єкта в його цілісності, єдності й взаємозв'язку його частин. Дозволяє розробити пропозиції по поліпшенню системи взаємозв'язків між елементами об'єкта аудита.

Моделювання – вивчення об'єкта на основі його моделі, наприклад, математичної.

Індукція – прийом дослідження, при якому загальний висновок про ознаки безлічі елементів об'єкта аудита робиться на основі вивчення не всіх ознак, а окремих елементів даної безлічі.

Дедукція – виділення частки із загального. В аудиті це означає розробку конкретних рекомендацій щодо поліпшення діяльності окремих напрямків, виходячи із загального стану об'єктів.

Конкретизація – дослідження певних об'єктів у всій їхній різноманітності, у якісному різноманітті реального існування. При аудиті – це виявлення у процесі контрольного етапу різного роду порушень, неефективної роботи, збитку й т. д.

Аналогія – прийом наукового умовиводу, за допомогою якого досягається пізнання одних об'єктів на підставі їхньої подібності з іншими.

Системний аналіз – вивчення об'єкта дослідження як сукупності елементів, що утворюють систему. При аудиті використовується для ло-

гічної послідовності й ув'язування питань перевірки.

Експертизи різних видів – прийоми експертних оцінок, пов'язані із предметом аудиту, коли для обґрунтування відповідей на питання аудиту залучаються експерти різних галузей знань.



Рис. 3.1. Методи і прийоми аудиту

Інвентаризація – перевірка об'єкта в натурі. Сутність методу полягає в тому, що при аудиті перевіряється фактичний стан об'єкта шляхом огляду й перерахування.

Вибіркові спостереження – прийом статистичного дослідження якісних характеристик господарського процесу для визначення їхньої доцільності й оптимальності.

Дослідження документів – спосіб документального контролю вірогідності, доцільності, ефективності господарських процесів, відповідності їх нормативним правовим актам.

Зустрічна перевірка документів застосовується з метою встановлення достовірності операцій, зафіксованих у документах.

Техніко-економічні розрахунки проводяться аудитором під час отримання доказів про правильність окремих показників бізнес-плану, правильність складання кошторисів загальновиробничих та загальногосподарських витрат, капітального ремонту, списання матеріалів на обсяг виробництва продукції або будівельних матеріалів на обсяг виконаних будівельно-монтажних робіт тощо.

Прийом нормативної перевірки застосовується аудитором для отримання доказів про виконання певного завдання.

Статистичні розрахунки й економіко-математичні методи використовуються для виявлення закономірностей економічних і господарських процесів об'єкта аудиту при великому обсязі інформації.

Методи і прийоми аудиту виконуються аудитором на практиці у певному порядку, який визначається застосованим способом аудиту. найбільш розповсюдженими способами аудиторської перевірки є:

- суцільний спосіб;
- вибірковий спосіб;
- комбінований спосіб;
- систематизований спосіб;
- хронологічний спосіб.

Суцільний спосіб полягає в тому, що перевіряється фінансово-господарська діяльність суб'єкта господарювання, всі наявні документи. Такий спосіб дає об'єктивні результати, проте є дуже трудомістким.

Вибірковий спосіб передбачає перевірку лише частини документів, які надані для вивчення. Такий спосіб застосовується по відношенню до документів чи операцій, які мають відносно масовий характер для під-

приємства. Перевагою вибіркового способу є значна економія часу і праці.

Комбінований спосіб полягає у дослідженні документів, що поєднує хронологічний та систематизований способи, тобто певні документи перевіряються в порядку їх виконання, а інші – за економічно однорідними операціями.

Систематизований спосіб передбачає систематизацію документів за певними ознаками – ціни, джерела поставки, види матеріальних запасів, матеріально відповідальні особи тощо.

Хронологічний спосіб – перевірка документів здійснюється без попереднього групування чи систематизації операцій, а за датою їх складання [66, с. 104].

Для дослідження та перевірки фінансової звітності застосовуються різні процедури.

Аудиторська процедура – це певний порядок і послідовність дій аудитора для отримання необхідних фактів для формування висновків аудитора на конкретній ділянці аудиту.

Аудитор отримує необхідні факти для формування своїх висновків про достовірність фінансової звітності за допомогою застосування таких процедур:

- вибірка;
- аналітичні процедури;
- перевірка;
- спостереження;
- опитування та підтвердження;
- підрахунок.

Аудиторська вибірка – означає застосування аудиторських методів, прийомів та процедур стосовно менш ніж 100% бухгалтерських записів або показників фінансової звітності, котрі дають змогу аудитору отримати аудиторські докази (факти) і, оцінивши окремі відібрані дані, поширити дієвість цих доказів (фактів) на всю сукупність даних.

Вибіркове дослідження — це найбільш досконалий, науково обґрунтований метод несутільного спостереження. При вибіркового дослід-

дженні підлягає аудиту вся генеральна сукупність, але конкретно перевіряється тільки її визначена частина, що відібрана за правилами.

Генеральна сукупність означає всю множину даних, з якої здійснюється вибірка, і стосовно якої аудитор прагне зробити висновки (наприклад, статті залишків на рахунках або класів операцій).

Вибіркова сукупність – перелік відібраних з використанням спеціальних методів елементів сукупності, на основі вивчення яких формується висновок аудитора про всю сукупність документів чи операцій, що підлягає перевірці.

Співвідношення між поняттями «генеральна сукупність» і «вибіркова сукупність» схематично зображено на рис. 3.2.

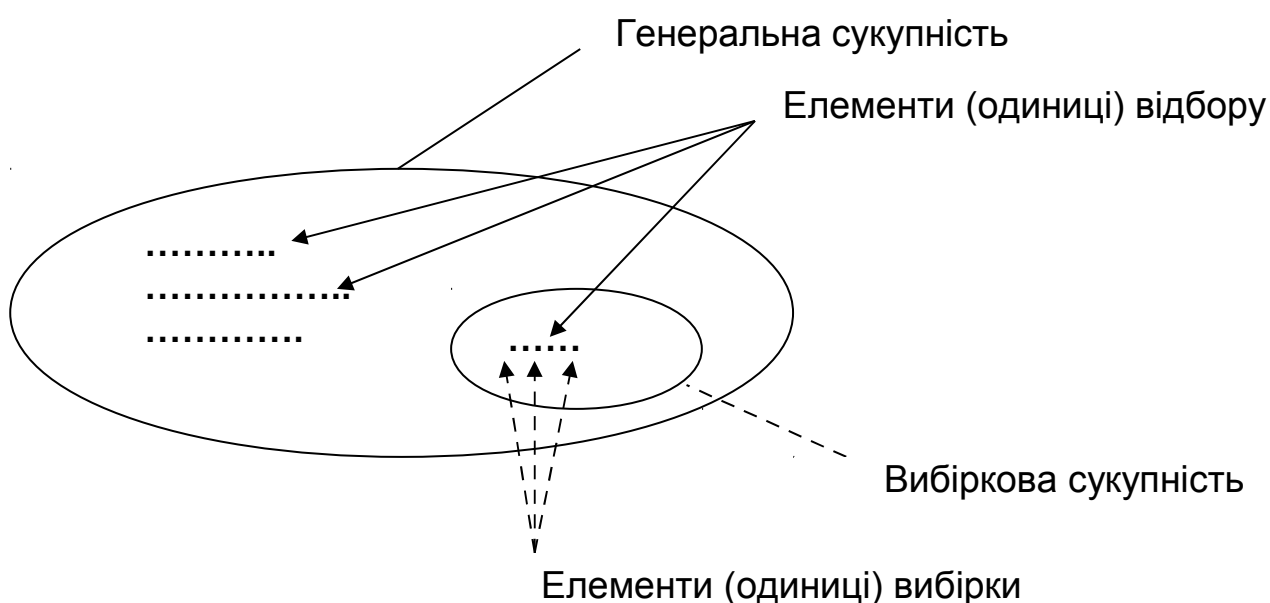


Рис. 3.2. Співвідношення між поняттями «генеральна сукупність» і «вибіркова сукупність» [66, с. 157]

Таким чином, можна зробити висновок, що кожен елемент вибіркової сукупності є елементом відбору, проте не всі елементи генеральної сукупності є елементами вибіркової сукупності.

Одиниця вибірки звичайно визначається як окремий елемент, що входить до складу генеральної сукупності. Такими елементами можуть бути: документи, бухгалтерські записи та ін.

Аудиторська вибірка може бути двох видів: на відповідність і по суті.

Аудиторська вибірка на відповідність полягає в установленні порушень норм внутрішнього контролю. Така перевірка ще називається атрибутивною. Прикладом атрибутивної вибірки може бути перевірка такого елемента внутрішнього контролю, як дозвіл керівництва підприємства на оплату рахунку-фактури на купівлю матеріальних цінностей і т.п. Вибіркова перевірка полягає у вимірюванні порушень внутрішнього контролю у вартісному виразі, тому її ще називають кількісною.

Метод вибіркової перевірки базується на законах теорії імовірності, під час контролю можна отримати точні дані в цілому на основі його відносно малої частини. Організація вибіркового дослідження передбачає визначення популяції вибірки, одиниць відбору, методів відбору та одиниць обстеження, а також обсягу вибірки.

Популяція - це набір відповідних елементів, тобто в аудиті це можуть бути проведення, статті, записи, з яких робиться вибірка.

Для того, щоб досягти необхідного рівня доказовості даних, аудитор у разі використання як статистичних, так і нестатистичних методів вибіркової перевірки повинен визначити і розробити метод аудиторської перевірки, виконати процедури вибіркової перевірки та зробити оцінку аудиторських результатів.

Визначення сукупності, яку необхідно перевірити, часто обумовлюється цілями аудиту. Наприклад, якщо необхідно встановити, чи дотримано під час оплати рахунків-фактур усіх установлених процедур, то сукупністю будуть всі оплачені рахунки-фактури за період, який необхідно перевірити.

Якщо сукупність складається з неоднорідних елементів, то необхідно з'ясувати можливість розподілу цієї сукупності на дві чи більше частин і розглядати кожну з них як окрему сукупність. Такий розподіл називається *стратифікацією*, а окремі сукупності *стратами*. Стратифікація широко використовується для вибірки за кількісними ознаками для того, щоб зменшити розмір сукупності там, де суми мають випадковий характер.

Перед виконанням аудиту необхідно встановити межі допустимих відхилень. Якщо на стадії планування аудиту не визначено, яке відхилення вважати допустимим, а яке - ні (виявлене недопустиме відхилення потребує подальших аудиторських процедур), то ефективність виконання аудиторських процедур буде дуже низькою. Це й зрозуміло, адже за умов невизначеності аудитор, виявивши помилку, не зверне на неї уваги,

бо не вважатиме її помилкою. Звідси визначення помилки або відхилення не повинно бути ні занадто загальним, ні занадто вузьким.

Як правило, найбільший інтерес для аудиторів становлять помилки або відхилення, які пов'язані з твердженнями керівництва щодо компонентів фінансової звітності.

Визначаючи розмір вибірки, дотримуються таких правил:

розмір вибірки при використанні статистичного і нестатистичного методів вибірки має бути приблизно однаковим;

розмір вибірки повинен збільшуватись у міру того, як важливість проведення тестової перевірки зростає;

розмір вибірки повинен збільшуватись у міру того, як очікувана сума помилки, що буде виявлена у сукупності, збільшується;

розмір вибірки повинен зменшуватись у міру того, як важливість наявності помилки у даній сукупності зменшується;

чим більший розмір вибірки, тим більша ймовірність того, що помилка у сукупності буде виявлена.

Існуючі *методи аудиторської вибірки* можна поділити на статистичні і нестатистичні.

Статистичні методи вибірки базуються на припущенні, що кожна одиниця сукупності має наперед відому (хоча і не обов'язково однакову) ймовірність бути вибраною під час тестування.

В разі застосування *нестатистичних (довільних) методів вибірки* ймовірність бути обраною кожної одиниці сукупності для тестування наперед невідома. Тому, використовуючи нестатистичні методи вибірки, аудитор має бути впевненим, що обрані ним для тестування одиниці сукупності є справді типовими для цієї сукупності.

Основним документом, що регулює порядок проведення аудиторської вибірки є МСА 530 “Аудиторська вибірка та інші процедури тестування”. Згідно з положеннями даного документу, можна виділити певні етапи проведення вибірки, що зображені на рис. 3.3.

Планування аудиторської вибірки передбачає визначення аудитором об'єкта перевірки, джерел інформації, аудиторських процедур та питань які будуть вивчатися.

На етапі *визначення генеральної сукупності* аудитор обирає генеральну сукупність, яка

відповідає запланованим процедурам аудиту;

є повною, тобто містить всі елементи генеральної сукупності.

Наступним етапом вибіркової перевірки є *стратифікація*, яка дозволяє підвищити ефективність аудиту шляхом зменшення варіативності ознак у вибірці.

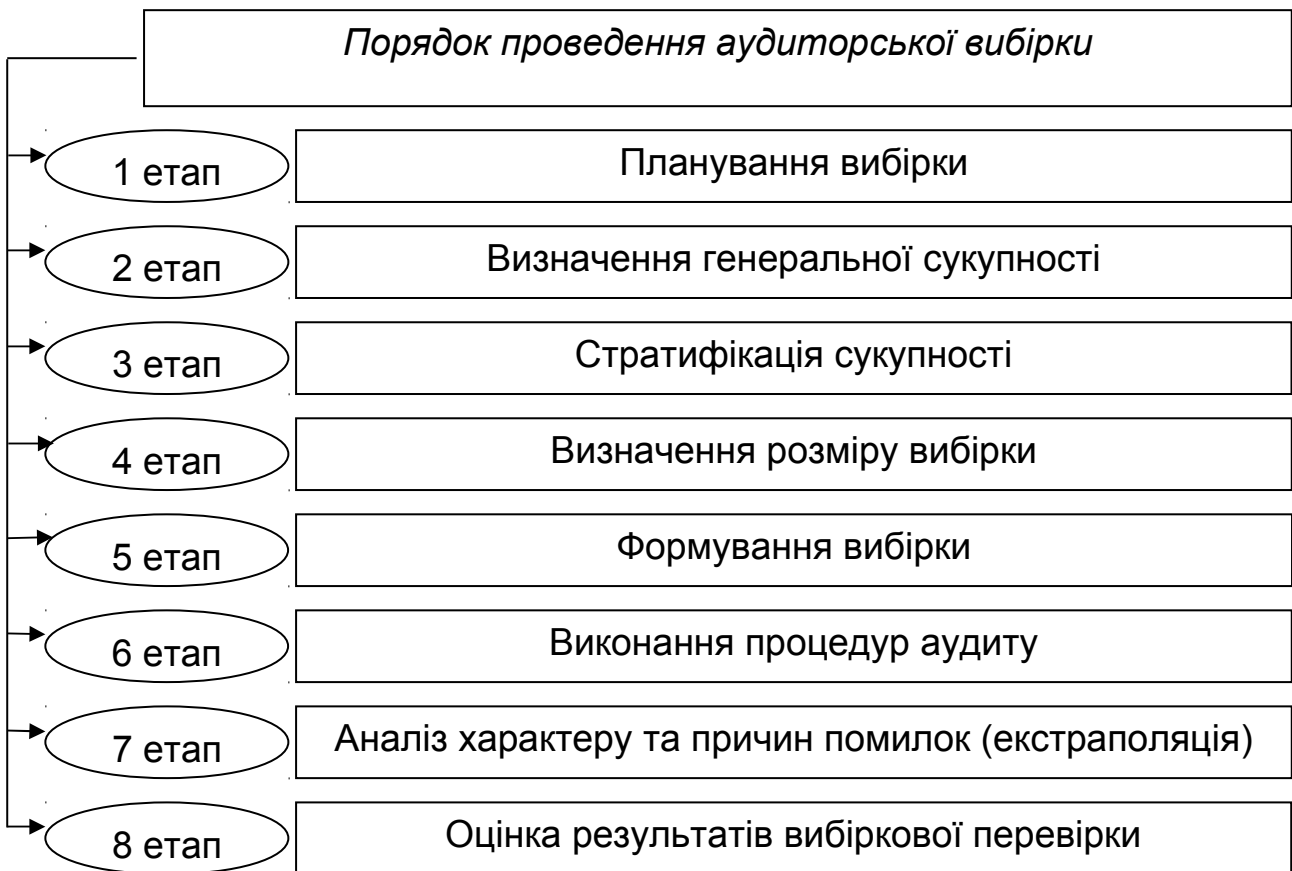


Рис. 3.3. Етапи проведення аудиторської вибірки, згідно з МСА 530

Після того, як аудитор обрав сукупність, з якої буде формуватись вибірка, слід *визначити розмір вибірки* з урахуванням умов зменшення ризику вибірки до прийнятно низького рівня. Розмір вибірки може бути визначений або із застосуванням статистичних формул, або шляхом застосування професійного судження аудитора.

Формування вибірки полягає у відборі елементів до вибірки з очікуванням, що всі одиниці відбору в генеральній сукупності мають однаковий шанс бути відібраними.

Виконання процедур аудиту (застосування методів, прийомів, способів) дозволяє вивчати сукупність елементів вибірки (документів, залишків на рахунках, записів).

Виявлені помилки (відхилення) вивчаються аудитором на етапі – *аналіз характеру та причин помилок (екстраполяція помилок)*. Екс-

траполяція (проектування) проводиться з метою порівняння фактичного значення виявлених помилок з допустимим рівнем.

Завершальним етапом проведення аудиторської вибірки є *оцінка результатів вибіркової перевірки*. Така оцінка здійснюється для того, щоб визначити чи підтверджується оцінка відповідних характеристик генеральної сукупності, чи вона повинна бути переглянута.

Аналітичні процедури передбачають аналіз найважливіших показників і співвідношень, включаючи підсумкове дослідження відхилень і взаємозв'язків, що суперечать іншій інформації, які стосуються даної справи, або відхиляються від очікуваних показників.

Аналітичні процедури охоплюють вивчення тенденцій, перспектив діяльності підприємства за даними його фінансової звітності або за результатами діяльності інших споріднених підприємств відповідної галузі. Типовими видами аналітичних процедур є зіставлення по рахунках за різні періоди, показників фінансової звітності з плановими показниками, середньогалузевими, аналіз співвідношень між різними статтями звітності.

Перевірка полягає у вивченні бухгалтерських реєстрів, документів чи матеріальних активів.

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

Процедура спостереження полягає в нагляді за процесами чи процедурами, які виконуються іншими особами.

Опитування полягає в пошуку інформації, яку можна отримати від обізнаних осіб підприємства чи за його межами.

Опитування може варіювати від формальних письмових записів, адресованих третім особам, до неформального усного опитування працівників підприємства. Відповіді на опитування можуть дати інформацію, якою аудитор раніше не володів чи яка підтверджує аудиторські докази.

Підтвердження полягає в отриманні аудитором підтверджувальної інформації, яка міститься в бухгалтерських регістрах.

Наприклад, аудитор, як правило, шукає пряме підтвердження сум дебіторської заборгованості, зв'язуючись із боржниками підприємства.

Процедура підрахунку полягає в перевірці арифметичної точності первинних документів і регістрів обліку або в самостійному здійсненні підрахунків.

3.2. Критерії оцінювання фінансової звітності

Критерії в аудиторській діяльності використовуються для оцінки фінансової звітності під час перевірки, особливо на кінцевому її етапі - коли формулюється думка про неї.

Перелік критеріїв, за якими аудитор оцінює достовірність фінансової звітності, наведено на рис. 3.4.



Рис. 3.4. Перелік критеріїв оцінки фінансової звітності

Найбільш значущим критерієм оцінки фінансової звітності є її оцінювання. Оцінювання фінансової звітності підприємства – важлива процедура аудиту. Аудитор повинен керуватися Законом України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” №996-XIV та такими нормативними документами: П(С)БО 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності”; П(С)БО 2 “Баланс”; П(С)БО 3 “Звіт про фінансові результати”; П(С)БО 4 “Звіт про рух грошових коштів” та ін. На підставі нормативних актів аудитор досліджує достовірність оцінки статей балансу і фінансової звітності.

Як правило, фінансова оцінка складається з таких компонентів (заходів):

опитування працівників компанії стосовно: принципів бухгалтерського обліку та практики їх застосування компанією; методів практичного використання цих принципів бухгалтерського обліку; останніх змін у діяльності компанії та (або) застосовуваних принципів бухгалтерського обліку; подій, що мали місце після дати складання фінансової звітності, які можуть мати суттєвий вплив на цю звітність;

аналітичні процедури, метою яких є визначення та вивчення співвідношень між елементами фінансової інформації; виявлення незвичайних фактів (елементів), що не вписуються до прийнятої практики (стандартів); з'ясування відповідності фінансової звітності загальній основі бухгалтерського обліку; отримання звітів інших аудиторів, які залучалися до оцінювання фінансової звітності великих підрозділів компанії-клієнта (якщо такі перевірки мали місце).

Питання семінарського заняття

1. Застосування в аудиті загальнонаукових методів дослідження.
2. Застосування в аудиті спеціальних методів дослідження.
3. Прийоми документального контролю.
4. Прийоми фактичного контролю.
5. Поняття аудиторської процедури.. Аудиторська вибірка.
7. Критерії оцінювання фінансової звітності

Запитання для самодіагностики

1. Назвіть загальнонаукові методи аудиту.
2. Які специфічні методи й прийоми застосовуються в аудиті?
3. У чому полягає сутність поняття «вибіркова перевірка»?

4. Види вибіркової перевірки.
5. Визначення розміру вибірки.
6. Сутність аналітичних процедур.
7. Критерії оцінювання фінансової звітності.

Питання для самостійного опрацювання

1. Вивчіть положення МСА 520 “Аналітичні процедури” та МСА 530 “Аудиторська вибірка та інші процедури тестування”.
2. Порівняйте дієвість різних методів аудиту.

Практичні завдання і ситуації

Завдання 1. 1.ПФ. Е 01 ПР. О 06

Необхідно розрахувати за кожним з напрямків перевірки (за кредиторською і дебіторською заборгованістю): аудиторський ризик; обсяг вибірки; крок аудиторської вибірки.

Вихідні дані. Комерційна фірма “Альянс”, яка займається посередницькою діяльністю, запросила аудиторську фірму “Баланс” для проведення тематичної аудиторської перевірки, а саме: їх цікавить правильність розрахунків з постачальниками та покупцями цієї фірми і наявність заборгованостей як перед контрагентами, так і самої фірми перед іншими підприємствами. У свою чергу, фірма “Альянс” надала аудиторіві наступну інформацію: загальний розмір дебіторської заборгованості на кінець звітного періоду складає 500 000 грн.; загальний розмір кредиторської заборгованості на кінець звітного періоду – 350 000 грн. У ході проведення попереднього тестування системи внутрішнього контролю аудитором був установлений ризик невиявлення помилки в документах, наданих для перевірки і оцінений як низький (фактор ризику 1,5%). На тому ж етапі перевірки був установлений рівень припустимих аудитором (суттєвих) різниць – 50 000 грн. (або фактор ризику – 0,2). Останнім був установлений властивий ризик на рівні 2,5%.

Завдання 2. 1.ПФ. Е 01 ПР. О 06

Необхідно визначити, які прийоми повинен застосовувати аудитор для встановлення наведених порушень.

Порушення, виявлені аудитором:

1. Списання природного убутку на товари за затвердженими головним технологом нормами.
2. Суми звіту про використання коштів, отриманих на відрядження або під звіт, не відповідають записам наданих виправдовуючи документів про витрачені підзвітні суми.
3. Неправильно розраховано заробітну плату робітникам-відрядникам через застосування неправильних відрядних розцінок.
4. Підробка підписів при отриманні грошей особами, яким видана заробітна плата.
5. Операції з отримання готівки з банку неправильно відображені в обліку.
6. Відображення в акті виконаних робіт таких обсягів, на які не оформлені наряди.
7. Невідповідність реквізитів підприємства та печатки на податковій накладній.
8. У видатковому касовому ордері відсутній підпис керівника підприємства.
9. Включення у відомість на видачу заробітної плати прізвища працівника, який прийнятий лише в наступному місяці.
10. У порівняльній відомості, складеній за результатами інвентаризації, неправильно розраховано суму недостачі.
11. Податкова накладна на придбані матеріали оформлена на бланку нетипової форми.

Контрольні тести

1. Вибірковий метод аудиту:
 - а) застосовується на початковій стадії аудиту;
 - б) є логічним завершенням аудиту;
 - в) є проміжним етапом аудиту.
2. Основні структурні елементи методики аудиту включають:
 - а) інформаційне забезпечення дій аудитора;
 - б) об'єкти і параметри аудиту;
 - в) прийоми і способи аудиту, систематизацію результатів проведених аудиторських процедур;
 - г) аналітичні процедури.
3. Яке із тверджень характеризує етапи розробки методики аудиту:
 - а) визначення об'єктів і параметрів аудиту; формування мети і зміст

аудиторських процедур; вибір способів і прийомів аудиту;

б) визначення джерел інформації; уточнення техніки застосування способів і прийомів; визначення адресності контрольної інформації;

в) варіанти а) і б);

г) усі варіанти неправильні?

4. Страта – це:

а) метод вибірки;

б) залишок на рахунку;

в) частина генеральної сукупності;

г) множина генеральних сукупностей.

5. Основними методами вибору елементів вибірок є:

а) використання таблиць;

б) використання випадкових чисел;

в) використання систематичного та випадкового відбору;

г) використання таблиць, випадкових чисел або комп'ютерних програм, систематичного та випадкового відбору;

6. Аудиторська вибірка - це:

а) застосування аудиторських процедур до менш ніж 100% облікових записів (елементів вибірки) в межах залишку на рахунку або класу операцій так, що всі елементи мають шанс бути відібраними;

б) вивчення частини документів для отримання достатньої інформації, щоб сформулювати думку аудитора;

в) вибір аудитором частини документів за певною схемою для їх вивчення;

г) дослідження документів за розділами і операціями без попереднього групування чи систематизації операцій.

Переходьте до вивчення наступної теми якщо ви

знаєте:

- 1) прийоми документального контролю;
- 2) прийоми фактичного контролю;
- 3) аудиторські процедури;
- 4) поняття та особливості вибірових досліджень в аудиту.

вмієте:

- 1) застосовувати в аудиті загальнонаукові методи дослідження;
- 2) застосовувати в аудиті спеціальні методи та прийоми дослідження;
- 3) правильно оцінювати фінансову звітності.

Тема 4. Аудиторський ризик і оцінювання системи внутрішнього контролю

Ключові терміни і поняття: помилка, шахрайство, маніпуляція обліковими записами, фальсифікація бухгалтерських документів і записів, невідповідні записи у реєстрах обліку, незвичайні операції, суттєвість, аудиторський ризик, система внутрішнього контролю.

Вивчення теми передбачає розгляд таких питань:

- 4.1. Сутність та зміст викривлень у фінансових звітах.
- 4.2. Суттєвість в аудиті.
- 4.3. Аудиторський ризик і методи його оцінки.
- 4.4. Аудиторська оцінка системи внутрішнього контролю.

Питання семінарського заняття

Запитання для самодіагностики

Питання для самостійного опрацювання

Практичні завдання і ситуації

Контрольні тести

Компетенції, яких набувають студенти після вивчення цієї теми

Зміст компетенції	Шифр компетенції
Вивчати системи бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю на об'єкті перевірки	1ПФ.С 01 ПР.О 06
Визначати рівень аудиторського ризику, базуючись на проведених тестах внутрішнього контролю	1ПФ.С 01 ПР.О 07
Установлювати рівень суттєвості у взаємозв'язку з аудиторським ризиком	1ПФ.С 01 ПР.О 08

Нормативні документи, які слід використовувати при підготовці до заняття: МСА 240 “Відповідальність аудитора за розгляд шахрайства під час аудиторської перевірки фінансових звітів”; МСА 315 “Розуміння суб'єкта господарювання та його середовища та оцінка ризиків суттєвих викривлень”; МСА 320 “Суттєвість в аудиті”; МСА 330 “Аудиторські процедури відповідно до оцінених ризиків”.

4.1. Сутність та зміст викривлень у фінансових звітах

Основними причинами виникнення викривлень у фінансових звітах

є свідомі й несвідомі дії посадових осіб. Свідомі дії призводять до шахрайства, тобто обману держави чи власників підприємств.

Несвідомі дії можуть бути наслідком недобросовісного ставлення до виконання службових обов'язків під час підготовки інформації, що може призвести до виникнення перекручень, які можна назвати помилками.

Помилка – ненавмисне викривлення фінансової інформації внаслідок арифметичних або логічних помилок в облікових записах і розрахунках, неповноти обліку, неправильного подання в обліку фактів господарської діяльності, складу майна, вимог і зобов'язань, а також невідповідне відображення операцій в обліку.

Термін “шахрайство” означає навмисні дії однієї або кількох осіб з управлінського та найвищого управлінського персоналу, працівників або третіх сторін, які використовують обман, щоб отримати незаконні переваги.

Шахрайство – навмисно неправильне відображення і подання даних обліку та звітності службовими особами і керівництвом підприємства.

Шахрайство полягає в:

- маніпуляціях обліковими записами;
- фальсифікації первинних документів, реєстрів обліку і звітності;
- навмисних змінах записів в обліку, які викривляють суть фінансових та господарських операцій;
- неправильній оцінці активів і методів їх списання;
- пропусканні або приховуванні записів чи документів;
- невідображенні операцій;
- незаконному отриманні в особисту власність грошово-матеріальних цінностей;
- невідповідних записів в обліку.

Існують наступні *типи навмисних викривлень у фінансових звітах*: маніпуляція обліковими записами; фальсифікація бухгалтерських документів і записів; невідповідні записи в реєстрах обліку; незвичайні операції.

Маніпуляція обліковими записами – зумисне використання неправильних (некоректних) бухгалтерських проведення або сторнуючих

записів для викривлення даних обліку і звітності.

Фальсифікація бухгалтерських документів і записів – оформлення очевидно неправильних або фальсифікованих документів бухгалтерського обліку і записів у реєстрах бухгалтерського обліку.

Невідповідні записи в реєстрах обліку – ненавмисне або навмисне відображення фінансової інформації в системі рахунків у неповному обсязі, оцінці, яка відрізняється від ухвалених норм.

Незвичайні операції – угоди і господарські операції, платежі, котрі, на думку аудитора, зайві, недоречні або надмірні за певних обставин.

За шахрайство і помилки відповідальність покладається на керівництво підприємства, котре постійно підтримує відповідність та ефективність систем обліку і внутрішнього контролю.

Аудитор відповідає за аудиторський висновок про фінансову звітність підприємства і не повинен відповідати за виявлення фактів шахрайства та помилок, що можуть істотно вплинути на достовірність фінансової звітності підприємства. Проте аудитор повинен отримати гарантії відсутності істотних випадків і фактів такого роду для написання позитивного аудиторського висновку. Однак не всі випадки шахрайства і помилок можуть бути виявлені аудитором. Тому аудитор несе відповідальність за правильність використаних під час аудиту процедур перевірки.

Під час проведення аудиторської перевірки існує ризик невиявлення всіх суттєвих помилок, а це означає, що викривлень фінансової звітності підприємства аудитор може не виявити, навіть якщо аудит проводитиметься з дотриманням необхідних вимог.

Ризик невиявлення суттєвих викривлень унаслідок шахрайства значно більший, ніж ризик невиявлення ненавмисних помилок, тому що шахрайство, як правило, здійснюється з метою приховування, підроблення, фальсифікації, навмисного спотворення операцій, неправильного подання інформації аудитором. Якщо аудитор отримав докази навмисних зловживань клієнта, це дає йому право висловити припущення, що бухгалтерські реєстри і документи не відображають дійсного стану справ. Утім аудитор повинен спланувати та провести аудит, керуючись принципом професійної неупередженості. Аудитор не може припускати ні того, що керівництво підприємства є нечесним, ні того, що воно є безумовно чесне.

У випадку, коли аудитор не може визначити характер помилки або

шахрайства чи не має впевненості, що результат окремих операцій можна розцінити як помилку або шахрайство, оскільки існують зовнішні обмеження (не з боку підприємства), йому слід розкрити такий вплив в аудиторському звіті. Наприклад, ситуації, коли є протилежні тлумачення окремих вимог українського законодавства з питань оподаткування підприємства. У цьому випадку офіційне рішення про наявність або відсутність помилок може прийняти тільки районний, міський чи державний Арбітражний суд України.

Аудитор може відмовитися від подальшого обслуговування клієнта, якщо той не враховує зауважень стосовно існування помилок і шахрайства. Аудитор повинен отримати юридичну консультацію з цього питання для підтвердження його правильності.

4.2. Суттєвість в аудиті

Поняття “суттєвість” полягає у такому: якщо на підприємстві, де проводиться аудит, відсутня інформація, яка може впливати на економічні рішення користувачів, що приймаються на підставі даних фінансової звітності і залежать від розміру статті або помилки у зв'язку з перекрученням змісту інформації, оцінку того, що є суттєвим, а що ні, дає аудитор.

Порядок визначення рівня суттєвості регулюється МСА 320 “Суттєвість в аудиті”.

Суттєвість є найважливішим фактором, який впливає на формування думки аудитора при певних обставинах. Наприклад, якщо викривлення несуттєве відносно поточної фінансової звітності підприємства і не очікується, що воно може суттєво вплинути в майбутньому, то доцільно сформулювати позитивну думку про достовірність фінансової звітності.

Рівень суттєвості – це найбільше значення помилки бухгалтерської звітності, починаючи з якої її кваліфікований користувач з великим ступенем ймовірності робить неправильні висновки та приймає неправильні економічні рішення.

Суттєвою є інформація, якщо її пропуск або виявлення впливає на прийняття рішень користувачем цієї інформації.

Розрізняють три рівні суттєвості:

1. Інформація є несуттєвою.
2. Інформація є суттєвою, але не впливає на загальну думку щодо

достовірності фінансової звітності в цілому.

3. Інформація є такою суттєвою, що фінансова звітність не може бути достовірною.

Під час перевірки аудитор повинен оцінювати суттєвість у взаємозв'язку з аудиторським ризиком.

Аудиторська перевірка фінансових звітів має на меті встановити, чи складені вони в усіх суттєвих аспектах відповідно до визначеної концептуальної основи фінансової звітності. Оцінка суттєвості є предметом професійного судження.

Розробляючи план перевірки, аудитор приблизно оцінює суттєвість операцій для кількісного визначення ймовірних суттєвих викривлень і помилок. Однак слід аналізувати як кількісні, так і якісні показники помилок. Прикладом якісних помилок є неадекватний або неправильний опис облікової політики, внаслідок чого користувач фінансової звітності буде введений в оману, або порушення вимог законодавства, внаслідок чого штрафні санкції податкової адміністрації послаблять господарську та фінансову стабільність клієнта.

Аудитор визначає суттєвість як щодо всієї фінансової звітності, так і щодо залишків на рахунках, окремо взятих видів операцій і угод. Ці процеси можуть мати різні рівні суттєвості, залежно від того, які види звітності розглядає аудитор.

Аудитор повинен оцінювати суттєвість, визначаючи вид, розрахунок часу та обсягу аудиторських процедур; аналізуючи наслідки викривлень.

Плануючи аудиторську перевірку, аудитор аналізує, які дії та операції призводять до суттєвих помилок і перекручень фінансової звітності підприємства. Аудиторська оцінка суттєвості залишків за бухгалтерськими рахунками й укладеними угодами допомагає аудитору вирішити, які питання і які статті фінансової звітності необхідно проаналізувати, який розмір вибірки використати і які види аналітичних процедур потрібно провести. Необхідно зазначити, що існує взаємозв'язок між суттєвістю і ризиком аудиторської перевірки: чим ретельніше здійснюється перевірка, тим нижчий розмір ризику аудиту, і навпаки. Оцінюючи ймовірність неправильного подання фінансової звітності, аудитор повинен з'ясувати, чи можуть бути визначені як суттєві помилки в ній, проаналізувати ці помилки – чи насправді вони є суттєвими чи ні.

Суттєвість є фактором, який оцінюється на всіх стадіях (етапах) проведення аудиту: при плануванні, в ході перевірки, при підготовці

аудиторського висновку. Поетапна оцінка суттєвості в аудиторському процесі базується на певних діях аудитора, що представлені в табл. 4.1.

Таблиця 4.1

Оцінка суттєвості в розрізі етапів аудиторського процесу [66]

<i>Етапи проведення аудиту</i>	<i>Етапи оцінки суттєвості</i>	<i>Дії аудитора</i>
Планування	Попереднє судження про суттєвість	Визначення чинників, які можуть вплинути на істотні перекручення фінансової звітності
Визначення розміру вибірки	Застосування попередньої оцінки до окремих статей	Обсяги вибірки в залежності від встановленої аудитором припустимої норми відхилень
Оцінка виявлених відхилень	Визначення рівня суттєвості помилок	Визначення істотних помилок у фінансовій звітності
Підготовка висновку	Визначення та порівняння сумарної оцінки помилок з попереднім судженням	Аналіз впливу виявлених відхилень на тип аудиторського висновку

Слід зазначити, що зараз відсутні певні нормативні рекомендації стосовно порядку оцінки суттєвості, тому аудиторські фірми встановлюють конкретний порядок оцінки суттєвості самостійно в межах внутрішньофірмового управління.

Виділяють загальноприйняті методи розрахунку рівня суттєвості.

1. Величина абсолютного рівня суттєвості визначається за формулою:

$$S = \text{Значення базового показника } X \text{ Встановлений рівень} / 100$$

В Україні найчастіше за встановлену межу суттєвості приймається 5% від валюти балансу.

2. Визначення рівня встановленого аудитором відсотку суттєвості (P):

$$P = 2 \times (1 + (T/B)),$$

де Т – грошовий обіг за період як сума оборотів по всіх рахунках бухгалтерського обліку; В – валюта балансу.

Такі методи розрахунку рівня суттєвості є загальноприйнятими, але їх на завжди можна застосовувати до конкретних випадків.

4.3. Аудиторський ризик і методи його оцінки

Проведення аудиту завжди супроводжується певним ризиком. Немає практичного способу звести аудиторський ризик до нуля. Аудитор завжди намагається, щоб ризик неправильної думки був незначним. Тому він повинен спланувати аудит так, щоб ризик неправильного рішення був достатньо малим. Для цього аудиторіві необхідно досягти такої обізнаності (компетентності) про системи обліку та внутрішнього контролю, яка дала б йому змогу правильно спланувати аудит і розробити ефективний підхід до його проведення. Крім того, аудиторіві слід використовувати професійні знання для оцінювання ризику аудиту і підготовки аудиторських процедур, необхідних для зменшення ризику до сприятливого рівня.

Суть та порядок оцінки аудиторського ризику визначені в МСА 315 “Розуміння суб’єкта господарювання та його середовища та оцінка ризиків суттєвих викривлень” і МСА 330 “Аудиторські процедури відповідно до оцінених ризиків”.

Аудиторський ризик становить ризик того, що аудитор може позитивно оцінити баланс та інші форми фінансової звітності при наявності в ній суттєвих помилок і пропусків.

У МСА визначено три складових аудиторського ризику, а саме:

властивий ризик;

ризик, пов'язаний із невідповідністю внутрішнього контролю (або ризик контролю);

ризик невиявлення помилок та викривлень.

Властивий ризик – це ризик викривлення залишку на рахунку (або певної операції), який може бути суттєвим, окремо або разом із викривленням залишків на інших рахунках (або іншою операцією), якщо припустити відсутність відповідних заходів внутрішнього контролю. Тобто це міра очікування аудитором того, що існує суттєва помилка в сегменті ще до перевірки системи внутрішнього контролю.

Ризик, пов'язаний із невідповідністю функціонування системи внутрішнього контролю – це ризик неефективності внутрішнього контролю. Системи бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю не завжди можуть функціонувати настільки ефективно, щоб своєчасно запобігати помилкам або викривати їх та виправляти. Тому аудитор очікує, що суттєві помилки за певним сегментом не будуть виявлені та попереджені системою внутрішнього контролю.

Ризик невиявлення помилок полягає в тому, що аудиторські процедури не завжди можуть виявити помилки у залишку на певному рахунку або з певної операції. Тобто це ступінь готовності аудитора визнати, що аудиторські докази не дають достатньої можливості виявити суттєві помилки, які можуть існувати у фінансовій звітності.

Отже, класична модель аудиторського ризику буде мати наступний вигляд (рис. 4.1).

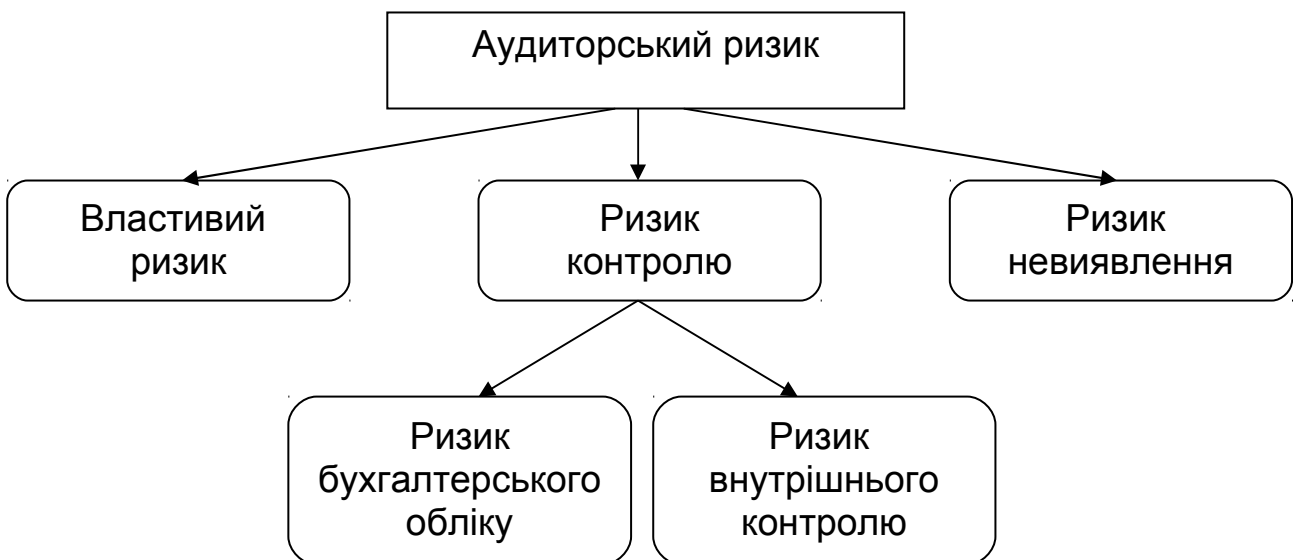


Рис. 4.1. Модель аудиторського ризику

Властивий ризик та ризик, пов'язаний із невідповідністю функціонування системи внутрішнього контролю відрізняються від ризику невиявлення тим, що аудитор може тільки оцінити їх, проте не може контролювати. Оцінка аудитором властивого ризику та ризику контролю дозволяють їх краще зрозуміти, проте не зменшують та не змінюють їх, тоді як ризик невиявлення аудитор може контролювати, змінюючи характер, час та масштаб окремих перевірок.

Оцінку властивого ризику Міжнародними стандартами аудиту

рекомендовано здійснювати за двома напрямками:

- 1) на рівні фінансового звіту;
- 2) на рівні залишків рахунків і класу операцій.

Розробляючи загальний план перевірки, аудитор повинен оцінити властивий ризик на рівні фінансового звіту. Працюючи над програмою аудиторської перевірки, він установлює зв'язок такої оцінки із суттєвими залишками на рахунках і класами операцій на рівні тверджень, щоб з'ясувати високий рівень властивого ризику.

Оцінку ризику контролю починають із вивчення ефективності систем бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю суб'єкта господарювання для запобігання суттєвим викривленням, а також для їх виявлення й виправлення. Певний ризик контролю завжди є внаслідок властивих обмежень будь-якої системи бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю.

Після ознайомлення із системами бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю аудитор повинен попередньо оцінити ризик контролю для кожного суттєвого залишку або класу операцій.

Оцінюючи ризик невиявлення, аудитор повинен ураховувати, що помилки є завжди, навіть коли аудитор перевірить 100% залишків на рахунках або всі види операцій, тому що більша частина аудиторських доказів має скоріше аргументаційний, а не підсумковий характер.

Ризик невиявлення поділяється на аналітичний ризик (небезпека пропущення помилок у процесі здійснення методичних прийомів аналізу) і статистичний ризик (імовірність невиявлення значних помилок у процесі вибіркової перевірки).

У зарубіжній та вітчизняній практиці загальна величина аудиторського ризику визначається за допомогою спеціальної методики (моделі) кількісного розрахунку аудиторського ризику:

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

де AP – аудиторський ризик; BP – властивий ризик; PK – ризик контролю; PH – ризик невиявлення.

В цій моделі властивий ризик і ризик контролю – це ризики підприємства, а ризик не виявлення – ризик аудитора.

Аудитори зацікавлені в найменших значеннях аудиторського ризику.

ку, тобто $AP \rightarrow 0$. Відповідно чим вище властивий ризик ($BP \rightarrow 1$) та ризик контролю ($PK \rightarrow 1$), тим нижчим повинен бути ризик невиявлення помилок ($PH \rightarrow 0$). Таким чином, аудиторський ризик у цілому перебуває у прямо пропорційній залежності від ризику невиявлення і в обернено пропорційній залежності від планованого отримання у процесі тестування аудиторських доказів. Скорочення аудиторського ризику веде до скорочення ризику невиявлення, але при цьому збільшується обсяг даних для тестування з метою одержання доказів.

Вважається, що прийнятна величина аудиторського ризику становить від 1 до 5% бази розрахунку, яку аудитор обирає сам (від підсумку балансу, товарообороту, фінансового результату тощо).

При використанні кількісної оцінки складових аудиторського ризику необхідно враховувати наступні правила:

1) аудитор ніколи не може повністю довіряти системам бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю підприємства-клієнта, тобто ризик системи обліку та внутрішнього контролю не можуть прирівнюватись до нуля ($PK \neq 0$);

2) ризик невиявлення помилок завжди існує, оскільки аудитор може неправильно вибрати чи застосувати процедури або неправильно інтерпретувати їх результати. Тобто ризик невиявлення теж ніколи не може прирівнюватись до нуля ($PH \neq 0$);

3) аудитор не має права встановлювати високий рівень ризику невиявлення при досить високих ризиках систем обліку і внутрішнього контролю, а також власного ризику, оскільки в такому випадку загальний аудиторський ризик матиме неприйнятно високе значення, що недопустимо [73].

Якщо аудиторський ризик неможливо знизити до прийнятного рівня, тобто аудитору відведено недостатньо часу на перевірку, обмежено його доступ до інформації, підприємством втрачено дані обліку, які не підлягають відновленню або існують інші подібні несприятливі обставини, то у таких випадках аудитор зобов'язаний відмовитись від проведення аудиторської перевірки.

Крім оцінки ризику в кількісному виразі, аудитор може визначати його словесними характеристиками, такими як «високий», «середній», «низький» або «максимальний», «нижче середнього», «мінімальний» та ін., це так званий інтуїтивний метод.

Варіанти оцінки аудиторського ризику наведено в табл. 4.2.

Варіанти оцінки аудиторського ризику

Значення елементів ризику			Аудиторський ризик	Міра впевненості
ВР	РК	РН		
Низький	Низький	Високий	Високий	Низька
Низький	Середній	Середній	Високий	Низька
Середній	Середній	Середній	Середній	Середня
Низький	Низький	Середній	Низький	Висока
Високий	Високий	Низький	Низький	Висока

Визначений на початку аудиторської перевірки рівень аудиторського ризику на наступних її етапах може бути переоцінений у зв'язку з отриманням додаткової інформації, виявленням нових обставин, на підставі аналізу проведених аудиторських процедур.

Для зниження ризику висловлення неадекватної думки аудиторю слід застосовувати усі можливі заходи, а саме:

- дотримання вимог професійних стандартів;
- збереження незалежності;
- збереження об'єктивності оцінки діяльності підприємства;
- розуміння діяльності суб'єкта господарювання;
- збереження конфіденційності отриманої інформації;
- підтримання високої якості наданих послуг [66, с. 278].

4.4. Аудиторська оцінка системи внутрішнього контролю

Система внутрішнього контролю – це всі внутрішні правила та процедури контролю, запроваджені керівництвом для забезпечення стабільного й ефективного функціонування підприємства, дотримання внутрішньої господарської політики, збереження та раціонального використання активів, точності і повноти бухгалтерських записів, своєчасної підготовки фінансової інформації, запобігання фальсифікаціям.

Аудитору необхідно оцінювати систему внутрішнього контролю для того, щоб надалі він мав змогу правильно спланувати аудит. Розуміння

системи внутрішнього контролю дає змогу аудитору встановити види суттєвої недостовірної інформації, що могла існувати у фінансовій звітності; проаналізувати фактори, котрі впливають на ризик можливості припущення суттєвих перекручень; підготувати відповідні незалежні процедури перевірки.

Система внутрішнього контролю складається із середовища контролю і процедур контролю.

Середовище контролю належить до галузі діяльності керівництва й управлінського персоналу, саме вони запроваджують функціонування внутрішнього контролю на підприємстві. Фактори, які мають вплив у середовищі контролю, формують управлінську філософію й операційний стиль, організаційну структуру підприємства, методи надання прав і визначення обставин, систему управлінського контролю, в тому числі функцію внутрішнього аудиту, функції ради директорів, персональні рішення і процедури.

Процедури внутрішнього контролю становлять рішення, що доповнюють середовище контролю, які керівництво прийняло для забезпечення обґрунтованої гарантії того, що конкретні завдання підприємства будуть досягнуті. В основному це процедури, що стосуються відповідного санкціонування виконання угод, розподілу службових обов'язків, підготовки та виконання наказів, документів, зберігання активів і незалежних перевірок виконавчої дисципліни.

З метою перевірки ефективності системи внутрішнього контролю аудитор має отримати вичерпні роз'яснення від персоналу підприємства про середовище контролю, щоб оцінити ставлення керівництва до порядку внутрішнього контролю і усвідомлення ним його значення для підприємства.

Аудитор мусить знати систему обліку клієнта, що дасть йому змогу зрозуміти основні види операцій підприємства, закономірність виникнення таких операцій; бухгалтерські проведення, первинні документи і специфічні рахунки, на підставі яких складається фінансова звітність; порядок ведення обліку і підготовки фінансових звітів, у тому числі електронно-обчислювальну обробку облікових даних.

Після отримання пояснень про систему внутрішнього контролю аудитор повинен зробити попереднє оцінювання ризику внутрішнього контролю за конкретними позиціями фінансової звітності.

При плануванні своєї методики перевірки аудитору необхідно ви-

вчити попередню оцінку розміру ризику невідповідності внутрішнього контролю (враховуючи власну оцінку внутрішнього (притаманного) ризику), щоб визначити відповідний ризик невиявлення помилок. Аудитор може зробити попереднє оцінювання ризику невідповідності внутрішнього контролю тільки тоді, коли він має спроможність визначити процедури систем обліку і внутрішнього контролю, що відповідають внутрішнім положенням підприємства і сприяють виявленню перекручень у фінансовій звітності, коли він планує виконати процедури узгодження, щоб підтвердити свою оцінку перевіреної фінансової звітності.

Питання семінарського заняття

1. Причини виникнення викривлень у фінансових звітах.
2. Визначення понять «помилка» та «шахрайство».
3. Типи навмисних викривлень у фінансових звітах.
4. Відповідальність управлінського персоналу за запобігання та виявлення випадків шахрайства і помилок.
5. Відповідальність аудитора за виявлення суттєвих викривлень внаслідок шахрайства.
6. Дії аудитора у відповідь на ризики суттєвих викривлень внаслідок шахрайства.
7. Врахування рівня кількісних та якісних викривлень при формуванні думки аудитора стосовно достовірності фінансової звітності.
8. Оцінка суттєвості викривлень.
9. Способи розрахунку рівня суттєвості в аудиті.
10. Взаємозв'язок між суттєвістю й аудиторським ризиком.
11. Аудиторський ризик і методи його оцінки.
12. Мета та завдання вивчення аудитором системи внутрішнього контролю

Запитання для самодіагностики

1. Визначення понять “помилка” та “шахрайство” відповідно до МСА.
2. Межі відповідальності аудитора за невиявлення помилок і шахрайства під час аудиту.
3. Як визначається рівень суттєвості помилки у фінансових звітах?
4. У чому полягає суть аудиторського ризику?
5. Які фактори впливають на величину аудиторського ризику?
6. Методи оцінки аудиторського ризику.

7. Дайте визначення поняття «внутрішній контроль».
8. З якою метою здійснюється оцінювання системи внутрішнього контролю аудитором?
9. Порядок оцінювання аудитором системи внутрішнього контролю.

Питання для самостійного опрацювання

1. Опишіть порядок тестування для визначення рівня ризику.
2. Дайте характеристику ризику бізнесу.
3. Систематизуйте основні ознаки властивого ризику.
4. Визначте взаємозв'язок між аудиторським ризиком і суттєвістю

Практичні завдання і ситуації

Завдання 1. 1ПФ.Д.01 ПР.О 07

Сформулювати аудиторське судження про достовірність даних бухгалтерського обліку по наведених ситуаціях. Відомо, що розмір суттєвості помилок, прийнятий аудитором знаходиться у межах 895 – 1178 грн.

Ситуація 1. Для відрядження в м. Кам'янець-Подільський інженеру Шимко ТА. було видано в підзвіт 1780 грн. До авансового звіту було надано автобусні квитки в обидва напрямки на суму 400 грн., чек за проживання у готелі – 2 доби по 220 грн. за добу. Залишок коштів у касу не повернено.

Ситуація 2. За відомістю на виплату заробітної плати виплачено електрику Котову П.В. 1500 грн. а в Книзі обліку депонованої заробітної плати за цей період показано виплату в сумі 150 грн.

Завдання 2. 1ПФ.Е.01.ПР.О 07

Визначте ризик невиявлення помилок аудиторської перевірки ВАТ «Теплі води».

Вихідні дані 1. Властивий ризик за результатами оцінки експертів аудиторської фірми становить 27%. 2. Ризик внутрішнього контролю оцінюється як сумарна величина впливу факторів на систему внутрішньогосподарського контролю (таблиця). 3. Загальний аудиторський ризик характеризується як високий за умови, що допустима величина визначається межею від 1 до 5%.

Оцінка ризику внутрішнього контролю

№ з/п	Фактори, що впливають на оцінку внутрішнього контролю	Оцінка експертів (у %)
1	Компетентність контрольного персоналу	12,6
2	Організація системи обліку і внутрішнього контролю	5,1
3	Правильність відображення операцій в обліку	8,0
4	Кадрова політика адміністрації та перепідготовка працівників	3,9
5	Наявність служби внутрішнього аудиту та її функції	6,7
6	Розподіл повноважень і обов'язків	2,9
7	Методи адміністративного контролю	5,8
8	Санкціонування операцій	0
9	Інші фактори	2,6

Завдання 3. 1.ПФ. Е 01 ПР. О 06

Визначити ризик контролю виходячи з того, що аудитор планує ризик невиявлення - 0,15, обчислив прийнятний рівень внутрішнього ризику - 0,6 та планує скористатися середнім рівнем загального аудиторського ризику. (Межа загального аудиторського ризику приймається від 1% до 5%.)

Контрольні тести

1. Складовими частинами ризику наявності помилок у системі обліку замовника є:

- а) внутрішній ризик, ризик контролю;
- б) ризик контролю, ризик аналітичних процедур;
- в) ризик вибірки, ризик аналітичних процедур;
- г) ризик вибірки, внутрішній ризик.

2. Аудиторський ризик – це:

а) ризик того, що аудитор може зробити неправильний висновок у результаті перевірки навіть при дотриманні усіх вимог;

б) ризик можливості наступних збитків від небажання замовника оплатити аудит;

в) ризик неправильного підбору виконавців аудиту;

г) ризик неправильного підбору і застосування процедур аудиту.

3 Модель аудиторського ризику має вигляд:

а) $ZAP = BP \times PK \times PH$;

б) $ZAP = BP + PK - PH$;

в) $ZAP = BP \times PK + PH$;

г) $ZAP = BP \times PK - PH$.

4. Ризик не виявлення — це:

а) Небезпека не виявлення помилок системою внутрішнього контролю клієнта.

б) Небезпека складання невірної висновку про результати фінансової діяльності.

в) Небезпека, що виконувані аудитором процедури перевірки не виявляють істотних помилок.

5. Чи може бути знижений ризик контролю у результаті аудиторської перевірки?

а) так;

б) ні.

6. Помилкою є ненавмисне викривлення інформації у фінансових звітах, що передбачає:

а) суттєві викривлення фінансових звітів з метою отримання незаконних переваг;

б) помилки під час збору або обробки інформації, яка є основою для складання фінансових звітів;

в) неправильне застосування принципів бухгалтерського обліку щодо вимірювання, визнання, класифікації, надання або розкриття інформації;

г) правильні відповіді б, в.

7. Навмисні дії однієї або кількох осіб з управлінського персоналу, працівників або третіх сторін, які використовують обман, щоб отримати нечесні або незаконні переваги, називаються:

а) фіктивними діями;

б) фальсифікацією;

в) шахрайством;

г) помилкою.

8. Враховуючи оцінку властивого ризику та ризику контролю, аудитор повинен:

а) відмовитися від проведення аудиту, якщо оцінка буде досить високою;

б) розробити процедури по суті, які б зменшували до допустимо низького рівня ризик невиявлення шахрайства або помилок;

в) встановити високу вартість аудиторської перевірки для моральної компенсації аудитора за роботу в умовах високого рівня ризику;

г) звернутися до державних органів фінансового контролю з проханням провести перевірку діяльності підприємства, на якому проводиться аудит.

9. За виявлення факту шахрайства або помилки у фінансовій звітності аудитор:

а) має право обмежитися негативним висновком щодо встановленого факту та припинити проведення аудиту;

б) переглянути вартість аудиту, що проводиться, у напрямі підвищення;

в) не повинен вважати такий факт поодиноким і повинен переглянути оцінку складових аудиторського ризику;

г) повинен нарахувати штрафні санкції за надання недостовірної інформації управлінським персоналом.

10. Взаємозв'язок між суттєвістю і аудиторським ризиком характеризується наступним твердженням:

а) чим вищий рівень суттєвості, тим вищий аудиторський ризик;

б) чим вищий рівень суттєвості, тим нижчий аудиторський ризик;

в) чим нижчий рівень суттєвості, тим нижчий аудиторський ризик;

г) зв'язку взагалі не існує.

Переходьте до вивчення наступної теми
якщо ви

знаєте:

- 1) причини виникнення та види викривлень у фінансових звітах;
- 2) типи навмисних викривлень у фінансових звітах;
- 3) дії аудитора у відповідь на ризики суттєвих викривлень внаслідок шахрайства;
- 4) мету, та завдання вивчення аудитором системи внутрішнього контролю.

вмієте:

- 1) визначати відповідальність аудитора за виявлення суттєвих викривлень внаслідок шахрайства;
- 2) оцінювати суттєвість викривлень та способи розрахунку рівня суттєвості;
- 3) оцінювати аудиторський ризик.

Тема 5. Планування аудиту

Ключові терміни і поняття: аудиторський процес, технологія аудиту, організація аудиту, планування аудиту, лист-зобов'язання, договір на аудиторську перевірку, програма аудиту, меморандум планування.

Вивчення теми передбачає розгляд таких питань:

- 5.1. Процес проведення аудиту та його стадії.
- 5.2. Попереднє (стратегічне) планування аудиту.
- 5.3. Розробка загального плану аудиторської перевірки.
- 5.4. Розробка програми аудиту та складання меморандуму планування.

Питання семінарського заняття

Запитання для самодіагностики

Питання для самостійного опрацювання

Практичні завдання і ситуації

Контрольні тести

Компетенції, яких набувають студенти після вивчення цієї теми

Зміст компетенції	Шифр компетенції
Складати загальний план аудиту	1ПФ.С 01 ПР.О 11
Визначати склад і кваліфікаційний рівень фахівців з аудиту, а також установлювати термін перевірки	1ПФ.С 01 ПР.Р 12
Складати графік аудиту та бюджет часу на проведення перевірки	1ПФ.С 01 ПР.О 13
Складати детальну програму та меморандум планування аудиту фінансової звітності	1ПФ.С 01 ПР.О 14

Нормативні документи, які слід використовувати при підготовці до заняття: Закон України “Про аудиторську діяльність”; МСА 210 “Умови завдань з аудиторської перевірки”; МСА 230 “Аудиторська документація”; МСА 300 “Планування аудиту фінансових звітів”.

5.1. Процес проведення аудиту та його стадії

Аудиторський процес – це сукупність організаційних, методичних і технічних процедур, що реалізуються шляхом використання певних методів та прийомів дослідження фактів господарського життя залежно від мети і завдань аудиту.

Аудиторський процес здійснюється у певному технологічному режимі.

Технологія аудиту становить сукупність упорядкованих у певній послідовності окремих стадій, які тісно пов'язані між собою й утворюють єдину систему для вирішення поставлених завдань.

Технологія аудиту – це організація й проведення аудиту від моменту рекламування послуг аудиторської фірми до передавання аудиторського висновку замовнику.

Технологія аудиту включає чотири стадії, які, у свою чергу, поділяються на етапи (табл. 5.1).

Таблиця 5.1

Стадії та етапи технології аудиту

№ стадії	Стадія	№ етапу	Етапи
1	Організаційна	1	Вивчення діяльності суб'єкта господарювання
		2	Підготовка листа-зобов'язання на проведення аудиту
		3	Укладання договору на проведення аудиту та обґрунтування завдань аудиту
2	Підготовча	1	Формування аудиторської групи
		2	Складання загального плану й програми аудиту
3	Методична	1	Вивчення об'єкта аудиту
		2	Коригування програми аудиту
		3	Перевірка, інвентаризація, опитування
		4	Вивчення змісту документів і господарських операцій
4	Результативна	1	Підготовка та надання письмової інформації замовнику за результатами проведеного аудиту
		2	Погодження результатів аудиту із замовником
		3	Складання та підписання аудиторського звіту і висновку

Загальновідомо, що організація будь-якої діяльності обумовлює ефективність здійснення такої діяльності.

Розглядаючи процес проведення аудиту, слід зупинитися на з'ясуванні наступних понять: організація, організація аудиторської діяльності, організація аудиту. Така послідовність забезпечить якісне розуміння такого процесу і дозволить швидко оволодіти теоретичними основами організації аудиту.

Під організацією аудиту потрібно розуміти систему комплексних заходів, направлених на координацію та функціонування дій взаємопов'язаних і взаємозалежних окремих елементів (частин) системи з метою перевірки даних бухгалтерського обліку і показників фінансової звітності суб'єкта господарювання.

Одним із найважливіших елементів організації аудиту є його планування. Аудитор зобов'язаний чітко прогнозувати, контролювати й обліковувати процеси своєї діяльності для того, щоб забезпечити на кожній стадії роботи найбільш ефективні процедури.

Планування аудиту передбачає визначення його стратегії і тактики, складання загального плану аудиторської перевірки, побудову аудиторської програми і аудиторські процедури, оцінювання обсягу аудиторського контролю.

Планування ведеться протягом усієї аудиторської перевірки.

Кращому усвідомленню значущості належного планування аудиту сприяє знання установлених принципів планування.

До принципів планування аудиту відносяться такі: цілісність контролю, всебічність, субординація, адекватність, динамічність, системоутворюючі відносини, прямоточність, безперервність та ін.

Принцип цілісності потребує розглядати об'єкт аудиту як систему, цілісне явище, сукупність складових, що володіють власними властивостями і між якими є своєрідна система зв'язків, що в сукупності визначають властивості об'єкта аудиту.

Дотримання принципу цілісності планування аудиту як системи полягає у комплексному використанні усіх джерел економічної інформації про об'єкт аудиту.

Принцип всебічності планування визначає необхідність врахування усіх внутрішніх і зовнішніх факторів, що впливають на стан і функціонування аудиторського процесу, його показників, зв'язків і відносин, що визначають його структурні і функціональні особливості.

Принцип субординації означає, що аудит має здійснюватися за схемою, послідовністю, у відповідності до ієрархії структури системи господарювання, її елементів і зв'язків між ними за заздалегідь визначеними критеріями (відповідність зв'язків, взаємозалежність між

елементами, точність використуваних значень тощо).

Принцип відповідності означає, що збір, формування і вивчення інформації при перевірці мають здійснюватися у відповідності до організаційної і технологічної структур об'єкта перевірки, до інших орієнтирів.

Принцип адекватності означає, що організаційно слід вирішувати питання стосовно спрощення аудиторського процесу, зниження обсягів перевірки за рахунок узагальнення тотожних ситуацій, застосування вибіркового методу для вивчення однорідних об'єктів аудиту тощо.

Принцип динамічності встановлює, що організація роботи аудиторів має адаптувати їх дії відповідно до ситуації зі станом господарювання, обліком на об'єкті перевірки тощо.

Принцип випереджувачого відображення означає, що аудитору завжди необхідно брати до уваги наявність у клієнта постійних проблем, розв'язання яких передбачає прогнозування і відображення найбільш вірогідного стану кожної системи підприємства в майбутньому. Це означає, що аудитор повинен вивчати факти і фактори, які можуть впливати на їх зміни і передбачати такі зміни.

Принцип системоутворюючих відносин потребує визначення і вивчення саме тих показників складових, зв'язків між частинами аудиторського процесу, що забезпечують його цілісність, існування та розвиток і разом з тим найбільш характерно віддзеркалюють конкретні його частини. Розгляд аудиторського процесу як цілісної системи, об'єкта як цілісного утворення дозволяє виявляти його внутрішні зв'язки, разом з тим визначати їх вплив на розвиток об'єкта.

Принцип адаптивності планування аудиту означає пристосування його побудови, функцій, змісту висновків до потреб конкретних структур управління, потреб системи управління в контрольній інформації.

Принцип прямоточності означає побудову і організацію таких схем чи послідовностей виконання операцій дослідження чи окремого спостереження, що відповідають реальній спрямованості облікових операцій, в результаті яких формується доказова та інша інформація, яке поступово узагальнює діяльність об'єкта перевірки.

Принцип безперервності в плануванні аудиту означає, що аудиторський процес має бути організований як постійно діючий, тоді він забезпечить свою контрольну функцію. Тільки безперервність аудиту забезпечить запобігання перекрученню аудованої інформації в результаті

помилки. Безконтрольність – підґрунтя для проявів шахрайства.

Принцип спеціалізації і кооперації – розподіл праці серед аудиторів та їх асистентів, експертів відповідно до компетентності, спеціальності, досвіду роботи в конкретних галузях тощо. Кооперування полягає в поєднанні професійних знань різних аудиторів чи спеціалізованих підрозділів для здійснення робіт із всебічного обстеження об'єкта перевірки і кооперованого формування необхідних доказів, висновків.

Принцип пропорційності – додержання правильності розподілення працівників і їхнього часу на опрацювання відповідно до обсягу інформаційного забезпечення аудиту за підрозділами бухгалтерії, фінансового відділу тощо.

Додержання таких принципів, як і орієнтація на інші, а також і власні принципи, дозволить аудиторам раціонально організувати процес перевірки, правильно розподілити інформаційні масиви й операції з ними між членами груп, визначити витрати часу на їх опрацювання, спрямувати аудиторський процес у русло найбільш ефективного формування доказів для складання аудиторського висновку.

5.2. Попереднє (стратегічне) планування аудиту

Процес планування умовно можна поділити на три етапи: попереднє (стратегічне) планування аудиту; підготовка і складання загального плану аудиту; підготовка і складання програми аудиту.

Попереднє (стратегічне) планування аудиту відбувається протягом організаційної стадії аудиторської перевірки і включає:

- визначення клієнта аудиту;
- вивчення діяльності суб'єкта господарювання – клієнта;
- підготовку листа-зобов'язання на проведення аудиту;
- укладання договору на проведення аудиту.

Після отримання запиту (листа-замовлення) на проведення аудиту від клієнта аудитор проводить особисті бесіди з керівництвом та персоналом клієнта, знайомиться з установчими документами, оцінює результати роботи внутрішнього аудитора, аналізує стан та перспективи розвитку підприємства, вивчає зовнішню інформацію, що стосується діяльності клієнта (публікації у періодичній пресі про підприємство, поточні економічні процеси в галузі тощо).

На основі зібраної інформації аудитор приймає рішення про можливість прийняття замовлення на проведення аудиторської перевірки. Під-

твердженням домовленостей щодо проведення аудиту є надсилання від аудитора (аудиторської фірми) підприємству-клієнту *листа-зобов'язання*, в якому зазначають мету та обсяг аудиторської перевірки, ступінь відповідальності аудитора перед клієнтом, додатково роз'яснюють права, обов'язки клієнта.

Порядок складання листа-зобов'язання визначено МСА 210 "Умови домовленостей про аудиторську перевірку" [24].

Згідно з положеннями МСА 210, у листі-зобов'язанні обов'язково необхідно зазначити:

- мету аудиторської перевірки;

- відповідальність управлінського персоналу клієнта за фінансову звітність, її повноту та достовірність;

- обсяг аудиторської перевірки;

- форму звітів і висновків, які складаються за результатами завдань аудиту;

- застереження щодо ризику, що деякі суттєві викривлення можуть залишитися невиявленими внаслідок існуючих обмежень аудиторської перевірки;

- вимоги про вільний доступ до документації та іншої інформації, потрібної для аудиторської перевірки;

- посилання на законодавчі й нормативні акти, на підставі яких проводиться аудит.

Додатково, за потреби, можна обумовлювати:

- домовленість про залучення інших аудиторів та експертів;

- домовленість про залучення до перевірки внутрішніх аудиторів та інших працівників замовника;

- координацію роботи з попереднім аудитором;

- обмеження відповідальності аудитора, де це об'єктивно виправдано;

- подальші угоди між аудитором і клієнтом тощо.

Слід зазначити, що форма і зміст листа-зобов'язання для різних замовників можуть бути різними.

Приклад листа-зобов'язання про проведення аудиту наведено на рис. 5.1.

Вих. № ___/___-л від ___.__.20__ року

Керівнику _____

Лист-зобов'язання про згоду на проведення аудиту

Ви звернулись до нас із проханням про проведення операційного аудиту фінансової та податкової звітностей, які включають баланс, звіт про фінансові результати, звіт про рух грошових коштів, звіт про власний капітал та примітки, податкову звітність з податку на прибуток, податку на додану вартість, податку з доходів фізичних осіб, відрахувань до фондів соціального страхування, місцевих податків та зборів, інших платежів до бюджету, за період з 1 січня 2009 року по 31 грудня 2009 року. Цим листом офіційно підтверджуємо нашу згоду та розуміння домовленості на проведення перевірки. Аудит буде проведено нами з метою висловлення думки про фінансову та податкову звітності.

Ми будемо проводити аудит відповідно до Міжнародних стандартів аудиту та інших законодавчих актів України, які регулюють аудиторську діяльність та порядок складання бухгалтерської та податкової звітностей.

Аудиторські стандарти вимагають, щоб ми планували та проводили аудит з метою забезпечення достатньої впевненості в тому, що фінансова звітність не містить суттєвих викривлень. Аудит включає в себе перевірки шляхом тестування доказів, які підтверджують суми та відомості, розкриті у фінансовій та податковій звітностях. Аудит також включає оцінку дотримання принципів бухгалтерського та податкового обліків і суттєвих оціночних значень, визначених керівництвом, та оцінку подання фінансової звітності в цілому.

У зв'язку з великим обсягом документів, які підлягають аудиту, вибіркоким характером тестів та іншими притаманними аудиту обмеженнями щодо системи бухгалтерського та податкового обліків та внутрішнього контролю існує певний ризик того, що деякі, навіть суттєві, викривлення та неточності можуть залишитись невиявленими. Ми зробимо все, щоб звести даний ризик до прийнятної мінімуму, але (як це загалом прийнято в аудиті) гарантувати абсолютну точність висновків не можемо. Про виявлення відхилень у бухгалтерському та податковому обліках та звітності, а також недоліків у системі внутрішнього контролю та про факти навмисного викривлення бухгалтерської та податкової звітностей Ви будете проінформовані нашим письмовим звітом.

Ми нестиremo відповідальність по наданих послугах у порядку, визначеному чинним законодавством України та договором на проведення аудиту. Ми беремо на себе зобов'язання зі збереження комерційної таємниці Вашого підприємства.

Нагадуємо Вам, що відповідальність за підготовку фінансової та податкової звітностей, в тому числі за відповідне розкриття інформації, несе керівництво підприємства. Це включає ведення відповідних бухгалтерських записів і здійснення внутрішнього контролю, вибір і застосування облікової політики та збереження активів підприємства. Ми просимо керівництво підприємства (і це є частиною процесу аудиту) надати письмове підтвердження щодо стверджень, зроблених у зв'язку з аудитом.

Ми сподіваємось на співробітництво з Вашим персоналом та на те, що нам будуть надані будь-які записи, документація та інша інформація, необхідна для проведення аудиту. Вашим обов'язком також є направлення на адресу дебіторів та кредиторів листів про підтвердження (непідтвердження) ними відповідної заборгованості за поданим нами переліком.

Сподіваємось, що на наших співробітників не буде робитись тиск у будь-якій формі з метою зміни нашої думки про достовірність Вашої бухгалтерської та податкової звітностей. Порушення цієї умови є згідно прийнятим в аудиті нормам підставою для дострокового припинення нами дії договору на проведення аудиту.

Вартість наданих послуг визначається залежно від часу, витраченого спеціалістами на проведення аудиту, і включає покриття додаткових витрат. Погодинна оплата встановлюється залежно від ступеня відповідальності, досвіду та кваліфікації виконавців аудиту. Порядок і терміни здійснення розрахунків будуть визначені в договорі на проведення аудиту.

Просимо Вас підписати та повернути копію даного листа, яка додається, із зазначенням його відповідності Вашому розумінню умов проведення нами аудиту фінансової та податкової звітностей або направити нам зауваження щодо його змісту.

Директор ТОВ АФ
„Прайм-аудит”

Салезньова Н. С.

З умовами проведення аудиторської перевірки достовірності бухгалтерської звітності погоджуюсь.

Керівнику _____ / _____ / ___.__.2010 року

Після підписання листа-зобов'язання аудитором і клієнтом, укладається договір на аудиторську перевірку.

Договір на аудиторську перевірку – документ, що засвідчує факт досягнення домовленості між аудитором і клієнтом про проведення аудиторської перевірки, закріплює права, обов'язки та відповідальність сторін.

Зміст договору може бути різним залежно від конкретної ситуації, домовленостей між аудитором і клієнтом, проте основними пунктами договору є: назва; номер; місце та дата укладання; преамбула (повні назви виконавця і замовника, прізвища уповноважених посадових осіб, що підписали договір); предмет договору; період, за який проводиться перевірка; мета та обсяг робіт; зобов'язання сторін, їх права і відповідальність; порядок здавання та приймання виконаних робіт; строки виконання; вартість зазначених у договорі робіт та порядок розрахунків; реквізити сторін.

Після підписання договору аудитор розробляє загальний план аудиторської перевірки та програму аудиту.

5.3. Розробка загального плану аудиторської перевірки

З метою вироблення головної стратегії і конкретних підходів до характеру, періоду, а також часу проведення аудиту аудиторіві слід розробити і документально оформити *загальний план аудиту*, визначити в ньому суттєвість помилок, а потім здійснити аудит за цим планом. Загальний план аудиту розробляється настільки детально, що аудитор має можливість завдяки йому підготувати програму аудиту.

Порядок і основні вимоги до складання загального плану аудиторської перевірки визначені в МСА 300 “Планування” [24].

Під час розроблення загального плану аудитор здійснює аналіз таких питань:

1. Розуміння аудитором бізнесу клієнта: головних факторів, які впливають на діяльність підприємства; найважливіших характеристик підприємницької діяльності підприємства, його організаційної структури, процесу виробництва, надання послуг, фінансового стану, а також порядку його звітування, включаючи зміни, які, можливо, мали місце після попереднього аудиту; розподілу обов'язків між керівництвом підприє-

мства.

2. Розуміння аудитором обліку і системи внутрішнього контролю: методології і принципів бухгалтерського обліку, які застосовувались бухгалтерією підприємства; можливого ефекту від змін в обліковій політиці; питань бухгалтерського обліку і системи внутрішнього контролю, які можуть бути використані аудитором у тестах оцінки надійності внутрішнього контролю підприємства та в незалежних аудиторських процедурах.

3. Вивчення ризиків і суттєвості помилок: оцінка аудитором ризику внутрішнього контролю та ефективності системи внутрішньогосподарського контролю підприємства, тобто її спроможності попереджати помилки на підприємстві; оцінка розміру особистого аудиторського ризику невиявлення суттєвих помилок у звітності підприємства, яка існує під час проведення аудитором аудиторських процедур і визначення на підставі цього найважливіших напрямків аудиту; визначення суттєвості помилок для цілей аудиту з кожного виду операцій; імовірність існування суттєвих помилок в обліку, яка оцінюється аудитором з огляду на попередній період перевірки і знайдені ним раніше помилки; визначення складних бухгалтерських операцій, включаючи ті, які робилися з використанням суб'єктивної думки бухгалтера.

4. Види, час і повнота процедур: існування можливості оперативного внесення змін в окремі напрямки аудиту; вплив інформаційних технологій на процес аудиту; робота внутрішніх аудиторів підприємства та можливий вплив її на аудиторські процедури зовнішніх аудиторів.

5. Координація, керівництво, супроводження і нагляд: участь в аудиті інших аудиторів, аудиторських фірм (перевірка іншими аудиторами дочірніх підприємств, філій та відділень головного підприємства); участь в аудиті експертів та інших фахівців, які не є аудиторами; місцезнаходження підрозділів підприємства; підбір виконавців аудиту і розподіл між ними обов'язків, ураховуючи їх професійний рівень і стаж роботи.

6. Інші питання: можливість оперативного включення до програми аудиту наприкінці аудиторської перевірки питання безперервності діяльності підприємства, виходячи з припущення, що його діяльність буде продовжуватись найближчим часом; умови, які повинні привернути особливу увагу аудитора, відносини підприємства зі спорідненими сторонами.

При підготовці загального плану аудиту важливо, насамперед, ви-

вчити особливості системи бухгалтерського фінансового обліку та фінансової звітності й дати оцінку системі внутрішнього контролю.

Загальний план аудиту включає такі питання: умови договору на виконання аудиту; зміст аудиторського звіту (висновку), строк його подання; відповідальність аудитора згідно із Законом України “Про аудиторську діяльність”; відповідальність замовника (клієнта) за подану фінансову звітність; система і форма бухгалтерського фінансового обліку; фінансова звітність, використана для аудиту; виконавці аудиту; тривалість аудиторської перевірки; бюджет часу і затрат; вплив на аудит Закону України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні”, Плану рахунків та Інструкції щодо його застосування, Положень (стандартів) бухгалтерського обліку та інших нормативно-правових і законодавчих актів; визначення найбільш важливих етапів і завдань аудиту; ступінь довіри до системи бухгалтерського фінансового обліку та внутрішнього контролю; робота внутрішніх аудиторів і масштаби їх залучення; сутність та обсяг аудиторських доказів; умови, що вимагають особливої уваги (можливість помилки, обману тощо); аудиторський ризик; залучення експертів.

Зразок загального плану аудиту наведено на рис. 5.2.

ЗАГАЛЬНИЙ ПЛАН АУДИТУ					
Організація, що перевіряється	_____				
Період аудиту	_____				
Керівник	_____				
Запланований аудиторський ризик	_____				
Запланована суттєвість	_____				
№					
з/п	Заплановані види робіт	Період проведення	Виконавець	Примітки	12345
	Керівник аудиторської фірми		_____		
	Аудитор		_____		

Рис. 5.2. Зразок загального плану аудиту

Складені плани аудитор погоджує з керівництвом підприємства-клі-

ента для координації взаємних дій.

5.4. Розробка програми аудиту та складання меморандуму планування

З метою детального планування часу і витрат на здійснення аудиту складається програма аудиторської перевірки.

Програма аудиту є набором інструкцій для асистентів аудитора, які виконують аудиторську перевірку, а також засобом контролю за належним виконанням роботи.

Програма аудиту містить перелік питань за окремими темами, видами і напрямками очікуваних робіт, що підлягають перевірці, час проведення, види аудиторських процедур (за який період часу слід перевіряти, спосіб контролю). У цій програмі види аудиту, зміст і час проведення запланованих аудиторських процедур повинні збігатися із загальним планом проведення аудиту. Ця програма допомагає здійснювати загальне керівництво з боку аудиторської фірми за проведенням аудиту та контролювати роботу аудиторів.

Зразок програми аудиту наведено на рис. 5.3.

Аудиторська фірма _____						
Підприємство _____						
Період перевірки _____						
Термін перевірки _____						
ПРОГРАМА АУДИТУ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ						
№	з/п	Перелік	аудиторських	процедур	Виконавець	Термін
перевірки	Примітки	12345				
Виконав _____						
Перевірів _____						
Ознайомився _____						

Рис. 5.3. Зразок програми аудиту

В аудиторську програму включається перелік об'єктів аудиту за його напрямками, а також визначається час, який необхідно витратити на кожен напрямок. У програмі оцінюється рівень ризику контролю та ризику

аудиту, визначається термін проведення аудиторських тестів і незалежних процедур, координується робота всіх працівників, які беруть участь в аудиті. У програмі аудиту вказуються: мета аудиту; основні ділянки роботи підприємства і розділи обліку, які будуть перевірені; характер перевірки (суцільна чи вибіркова); закріплення обов'язків за членами бригади; терміни початку і закінчення аудиту.

Формулювання мети аудиту має важливе значення. Вона чітко визначає, для чого аудитор з'явився на підприємстві і яку користь може принести ця перевірка. Програма аудиторської перевірки передається керівникові підприємства для ознайомлення й узгодження об'єктів та стадій перевірки. На прохання керівника підприємства у програму можуть бути внесені зміни.

Підсумковим документом планування аудиту є *меморандум планування*, який узагальнює прийняті рішення щодо всіх етапів планування. У меморандумі наводяться завдання на планування аудиту: підсумки планування з розкриттям загальних відомостей, складу аудиторської групи, загального плану аудиту, програми аудиту та графіка аудиту. Цей документ оформляється керівником проекту і затверджується керівником департаменту аудиту й головним фахівцем щодо стандартизації та технології аудиту.

Питання семінарського заняття

1. Процес проведення аудиту та його стадії.
2. Лист-зобов'язання на проведення аудиту.
3. Розуміння бізнесу клієнта.
4. Оцінка можливості проведення аудиту.
5. Оформлення і підписання договору.
6. Розробка загального плану аудиторської перевірки.
7. Розробка програми аудиту.

Запитання для самодіагностики

1. Що розуміється під технологією аудиту?
2. Які стадії включає технологія аудиту?
3. Що розуміється під організацією аудиторської діяльності?
4. Що розуміється під організацією аудиту?
5. Роль планування при здійсненні аудиту.
6. Яким вимогам мають відповідати плани проведення аудиту?

7. Основні положення програми аудиту.
8. Призначення та зміст програми аудиту.

Питання для самостійного опрацювання

1. Розкрийте роль планування в аудиті.
2. Порівняйте загальний план і програму аудиту.

Практичні завдання і ситуації

Завдання 1. 1.ПФ.Д.01 ПР.О 11

Підприємство ВАТ “Цукровий завод” звернулося до вашої аудиторської фірми “Консалтинг-аудит” з проханням про проведення відповідно до вимог діючого законодавства аудиту фінансової звітності. Після процедур погодження клієнта керівник аудиторської фірми доручив вам скласти лист-зобов’язання на проведення аудиту фінансової звітності за такими реквізитами: згода на проведення аудиту; мета аудиту; нормативне забезпечення перевірки; інформація щодо можливого аудиторського ризику; заплановані терміни аудиту; вихідні документи за результатами аудиту; розподіл відповідальності між аудитором і замовником згідно із Законом України “Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні”; інші організаційні питання.

Складіть лист-зобов’язання, використовуючи надані реквізити.

Завдання 2. 1.ПФ.Е.01 ПР.О 11

На основі договорів, що існують в аудиторській діяльності (договір на аудит, договір на експрес-перевірку, договір на одноразову консультацію), охарактеризувати права, обов’язки і відповідальність сторін договору (замовника та виконавця).

Контрольні тести

1. Яка мета застосування аналітичних процедур на етапі планування аудиту:

- а) визначення потенційних сфер припущення помилок;
- б) на етапі планування аналітичні процедури не виконують;
- в) оцінка якості попереднього аудиту;
- г) одержання підтверджень щодо достовірності звітності?

2. Програму проведення аудиторської перевірки аудитор складає:

- а) перед початком проведення аудиту;

б) перед складанням плану аудиту;
в) під час документального оформлення аудиту;
г) після того, як аудитор провів тестування системи внутрішнього контролю.

3. При плануванні аудиту оформляють:

- а) поточний і перспективний плани;
- б) план і програму аудиторської перевірки;
- в) поточний і стратегічний плани;
- г) загальний план і програми аудиторської перевірки.

4. Аудит проводиться на підставі наступного документу:

- А) договору;
- Б) листа-замовлення;
- В) листа-зобов'язання;
- Г) листа-пропозиції.

5. Предмет і термін перевірки, обсяг аудиторських послуг, розмір і умови оплати, відповідальність сторін передбачаються у:

- А) листі-зобов'язанні;
- Б) плані аудиту;
- В) договорі;
- Г) програмі аудиту.

6. Лист, що документує і підтверджує згоду аудитора з призначенням, метою та обсягом аудиту називається:

- а) листом-запитом;
- б) листом-пропозицією;
- в) листом-погодженням;
- г) листом-зобов'язанням.

7. Лист-зобов'язання бажано направити аудитором замовнику:

- а) до початку проведення аудиторської перевірки;
- б) після проведення аудиторської перевірки;
- в) в ході проведення аудиторської перевірки;
- г) правильна відповідь відсутня.

8. Аудитор і замовник повинні:

- а) погодити умови перевірки;
- б) укласти договір;
- в) зареєструвати свої відносини;
- г) правильна відповідь відсутня.

9. Форма і зміст листів-зобов'язань про проведення аудиторської перевірки для різних замовників:

- а) мають бути однаковими;
- б) можуть відрізнятися;
- в) є чітко встановленими МСА 210;
- г) немає ніяких обмежень щодо їх складання.

10. У листі-зобов'язанні обов'язково зазначають:

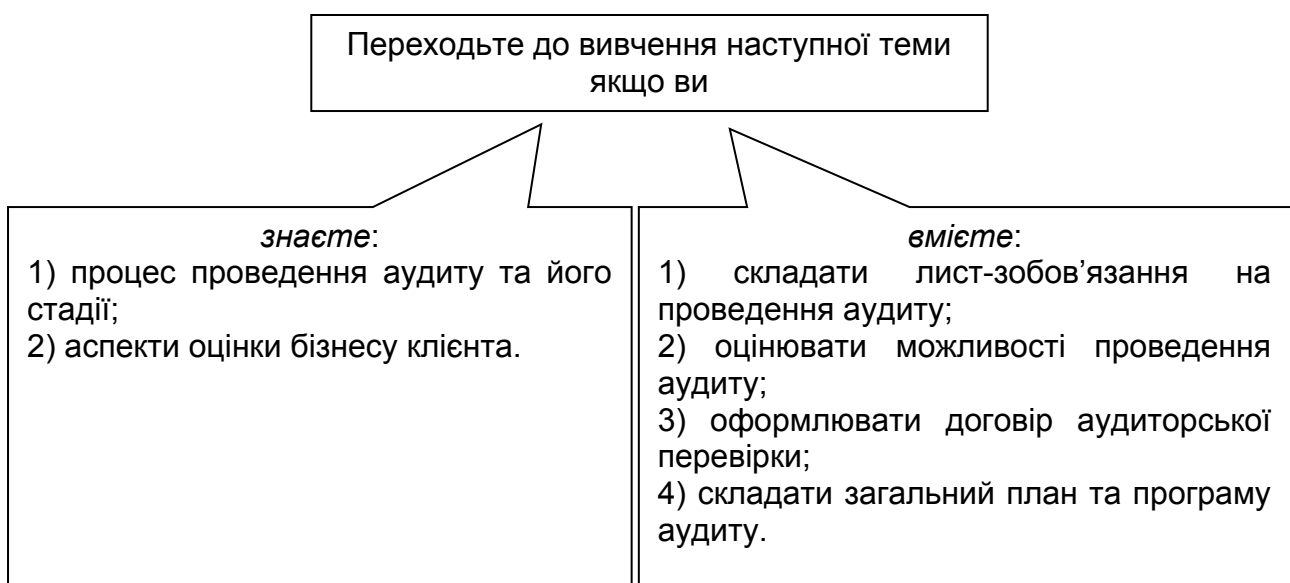
а) мету та обсяг аудиторської перевірки фінансових звітів;
б) відповідальність управлінського персоналу за фінансові звіти, вимогу про вільний доступ до всіх бухгалтерських записів, документації та іншої інформації, яку записуватимуть у зв'язку з проведенням аудиторської перевірки;

в) форму будь-яких звітів і висновків чи інший спосіб повідомлення результатів завдання та той факт, що існує неминучий ризик того, що навіть деякі суттєві викривлення можуть залишатися невиявленими;

г) правильні відповіді а, б, в.

11. Відповідальність за розробку та документальне оформлення загального плану аудиторської перевірки покладається на:

- а) керівника аудиторської фірми;
- б) керівника аудиторської групи;
- в) аудитора;
- г) замовника аудиту.



Тема 6. Аудиторські докази та робочі документи аудитора

Ключові терміни і поняття: аудиторські докази, достатність аудиторських доказів, відповідність аудиторських доказів, джерела та процедури отримання аудиторських доказів, робочі документи аудитора.

Вивчення теми передбачає розгляд таких питань:

6.1. Сутність та види аудиторських доказів.

6.2. Робочі документи аудитора.

Питання семінарського заняття

Запитання для самодіагностики

Питання для самостійного опрацювання

Практичні завдання і ситуації

Контрольні тести

Компетенції, яких набувають студенти після вивчення цієї теми

Зміст компетенції	Шифр
Збирати, узагальнювати й обробляти аудиторські докази про фінансово-господарську діяльність об'єкта аудиту	3 ПФ.Е 01 ЗП.О 01
Вміти оцінювати ступінь надійності аудиторських доказів	3 ПФ.Е 01 ЗП.О 02
Складати на основі проведеного аналізу робочі документи аудитора	3 ПФ.Е 01 ЗР.Н 03
Вміти застосовувати вибіркові методи перевірки для аналізу зібраних доказів	3 ПФ.Е 01 ЗП.О 04
Аналізувати причини та передбачати наслідки порушень підприємством чинного законодавства	3 ПФ.Е 01 ЗР.Н 05

Нормативні документи, які слід використовувати при підготовці до заняття: МСА 230 “Аудиторська документація”; МСА 500 “Аудиторські докази”; МСА 501 “Аудиторські докази: додаткові міркування щодо окремих статей”.

6.1. Сутність та види аудиторських доказів.

Аудиторські докази – вся інформація, яка використовується аудитором для формулювання висновків, на яких ґрунтується думка аудитора (безумовно-позитивна, умовно-позитивна, негативна).

Склад, кількість та якість аудиторських доказів, які слід отримати, а також аудиторські процедури, що використовують для одержання цих аудиторських доказів, зазначаються в МСА 500 “Аудиторські докази” [24].

До складу аудиторських доказів входить інформація, що міститься в облікових записах, необхідних для складання фінансової звітності та інша інформація, яку аудитор може використати як аудиторські докази. Облікові записи – це, як правило, бухгалтерські проведення та підтверджуючі записи (чеки, рахунки-фактури, контракти тощо). Інша фінансова інформація охоплює: протоколи зборів, підтвердження третіх сторін, висновки аналітиків, порівняльні дані про конкурентів тощо.

Згідно з МСА 500, аудитор повинен одержати *достатні та відповідні* аудиторські докази, щоб мати змогу сформулювати обґрунтовані висновки, на яких базуватиметься думка аудитора.

Достатність – це критерій кількості аудиторських доказів. Тобто під достатністю аудиторського доказу розуміють обсяг інформації, яка достатня для визначення стану об'єкта аудиту. Якщо аудиторський доказ одержано за результатом суцільної перевірки руху господарських операцій, то аудитор може бути впевнений у повноті отриманої характеристики об'єкта аудиту і скласти відповідний аудиторський висновок. Коли ж аудиторський доказ містить дані, отримані за допомогою вибіркового дослідження об'єкта аудиту, то, приймаючи на їх основі остаточне рішення, аудитор допускає певний ступінь ризику.

Відповідність – це оцінка якості аудиторських доказів, тобто їх доречності та достовірності щодо підтвердження облікової інформації або виявлення викривлень. Одні аудиторські докази можуть бути доречними для одних тверджень, але не доречними для інших. Наприклад, перевірка записів та документів щодо надходження запасів на підприємство не підтверджує їх фізичне існування.

Слід зазначити, що на кількість необхідних аудиторських доказів впливає ризик викривлення, тобто чим вищий ризик, тим більше аудиторських доказів потрібно, а також якість таких аудиторських доказів, тобто чим вища якість, тим менше потрібно аудиторських доказів. Отже, достатність та якість аудиторських доказів взаємозалежні.

Якість аудиторських доказів пов'язана з рівнем ризику і рівнем суттєвості. Так, в умовах високого властивого ризику контролю потрібно більше достовірних доказів (тих, до яких вищий рівень довіри), а рівень допустимої помилки встановлюється вищим. За умов низького властиво-

го ризику та ризику контролю аудитор може довіряти внутрішнім свідченням (документам, що є на підприємстві), рівень суттєвої помилки знижується. Якість аудиторських доказів залежить від їх видів та джерел отримання.

Аудиторські докази бувають таких видів:

внутрішні – інформація, отримана від клієнта в письмовій або усній формі;

зовнішні – інформація, отримана від третіх осіб у письмовому вигляді;

змішані – інформація, отримана від клієнта в письмовій чи усній формі і підтверджена третьою стороною у письмовому вигляді.

Найбільшу цінність і достовірність для аудиторської фірми становлять зовнішні докази, далі за ступенем цінності та достовірності йдуть змішані докази і, нарешті, – внутрішні докази.

Аудиторські докази можуть бути отримані з наступних джерел:

внутрішніх джерел суб'єкта господарювання;

незалежних джерел за межами суб'єкта господарювання;

безпосередньо аудитором.

Аудиторські докази отримують з документальних джерел (оригіналів чи ксерокопій, копій), в ході усної бесіди з персоналом клієнта, від третіх сторін і безпосередньо аудитором у ході дослідження облікових та інших операцій на підприємстві. Найціннішими вважаються відомості, зібрані безпосередньо аудитором у результаті вивчення господарських операцій клієнта.

Аудиторські докази достовірніші, якщо: отримані з незалежних джерел за межами суб'єкта господарювання; процедури внутрішнього контролю є ефективними; вони існують у формі документів, що зберігаються на паперових, електронних чи інших носіях; отримані з оригіналів документів.

Залежно від змісту об'єкта контролю аудитор вибирає відповідні джерела інформації, які дають повну характеристику досліджуваного об'єкта. Такими джерелами можуть бути:

дані первинних документів, у яких відображається зміст відповідних господарських операцій чи первинних звітів, де містяться узагальнюючі дані про об'єкт контролю за певний період;

облікові реєстри, де узагальнюється і нагромаджується інформація з відповідних документів і звітів у розрізі їх економічного змісту;

Головна книга - реєстр синтетичного обліку, де відображаються залишки на початок і кінець звітного періоду та обороти за дебетом і кредитом відповідних рахунків бухгалтерського обліку;

бухгалтерська звітність;

плани, кошториси, калькуляції, розпоряджувальні документи (накази, розпорядження і т. д.);

матеріали перевірок, проведених державними податковими інспекціями, органами державної контрольно-ревізійної служби та іншими органами управління;

матеріали внутрішньогосподарського контролю підприємства, у тому числі за результатами раптових перевірок та інвентаризацій: основних засобів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів, розрахунків тощо;

дані, отримані аудитором під час проведення документального і фактичного контролю об'єктів аудиту;

письмові та усні заяви робітників підприємства і третіх осіб стосовно змісту досліджуваних об'єктів.

Для одержання аудиторських доказів застосовуються різні аудиторські процедури.

Залежно від мети, яку необхідно досягти аудитору у процесі збирання аудиторських доказів, виділяють наступні *групи аудиторських процедур*:

процедури оцінки ризиків;

тести контролю;

процедури по суті.

Процедури оцінки ризиків – це процедури, які виконуються з метою вивчення природи та середовища суб'єкта господарювання, наприклад, сфери діяльності, особливостей бізнесу, рівня організації системи внутрішнього контролю тощо. Процедури оцінки ризиків дозволяють оцінити ризик суттєвого викривлення на рівні фінансової звітності чи облікових записів. Самі собою процедури оцінки ризиків не забезпечують достатні та відповідні аудиторські докази, вони доповнюються аудиторськими процедурами у формі тестів контролю та процедурами по суті, якщо таке необхідно.

Тести контролю застосовуються аудитором у разі наявності у суб'єкта господарювання діючої системи внутрішнього контролю. Тести контролю проводяться з метою перевірки ефективності процедур контро-

лю, які виконуються в межах системи внутрішнього контролю, щодо запобігання чи виявлення суттєвих викривлень в облікових записах. Тести класифікують у відповідності до процедур їх здійснення (рис. 6.1).

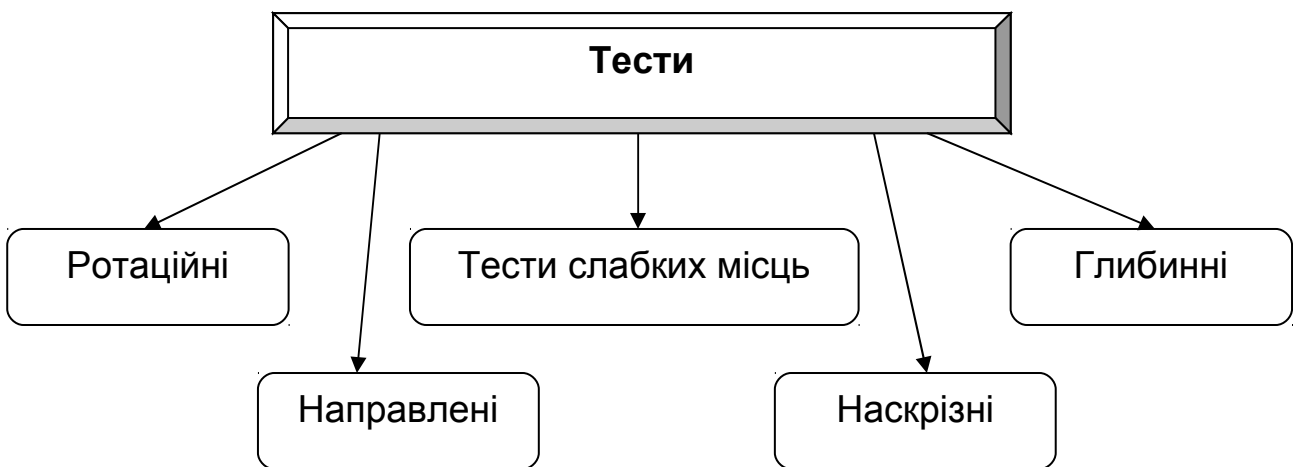


Рис. 6.1. Класифікація тестів у відповідності до процедур їх здійснення [70, с. 38]

Тести на відповідність використовуються для проведення перевірки з метою виявлення відповідності процедур внутрішнього контролю встановленим вимогам. Такий тип тестів дозволяє аудиторів виявити слабкі місця в системах обліку і внутрішнього контролю.

Ротаційні тести являють собою процедури, у відповідності з якими об'єкти, що підлягають аудиторській перевірці, вивчаються аудитором по черзі, на принципах ротації.

Глибинні тести представляють собою визначену вибірку операцій, що перевіряються на всіх стадіях відповідного облікового циклу.

Тести слабких місць призначені для перевірки конкретних процедур внутрішнього контролю, де як передбачає аудитор, можуть міститись недоліки і допускатись помилки.

Направлені тести використовуються з метою послідовного контролю за здійсненням операцій.

Наскрізні тести – це обмежена форма глибинного тесту, що використовується, наприклад, для характеристики системи обліку [66].

Процедури по суті дозволяють виявити суттєві викривлення в облікових записах. Вони виконуються відносно окремих класів операцій, залишків на рахунках та розкриття інформації. Процедури по суті необхідні для отримання відповідних і достатніх аудиторських доказів.

Відповідно до МСА 500 існують наступні *типи аудиторських процедур* для одержання аудиторських доказів (рис. 6.2).

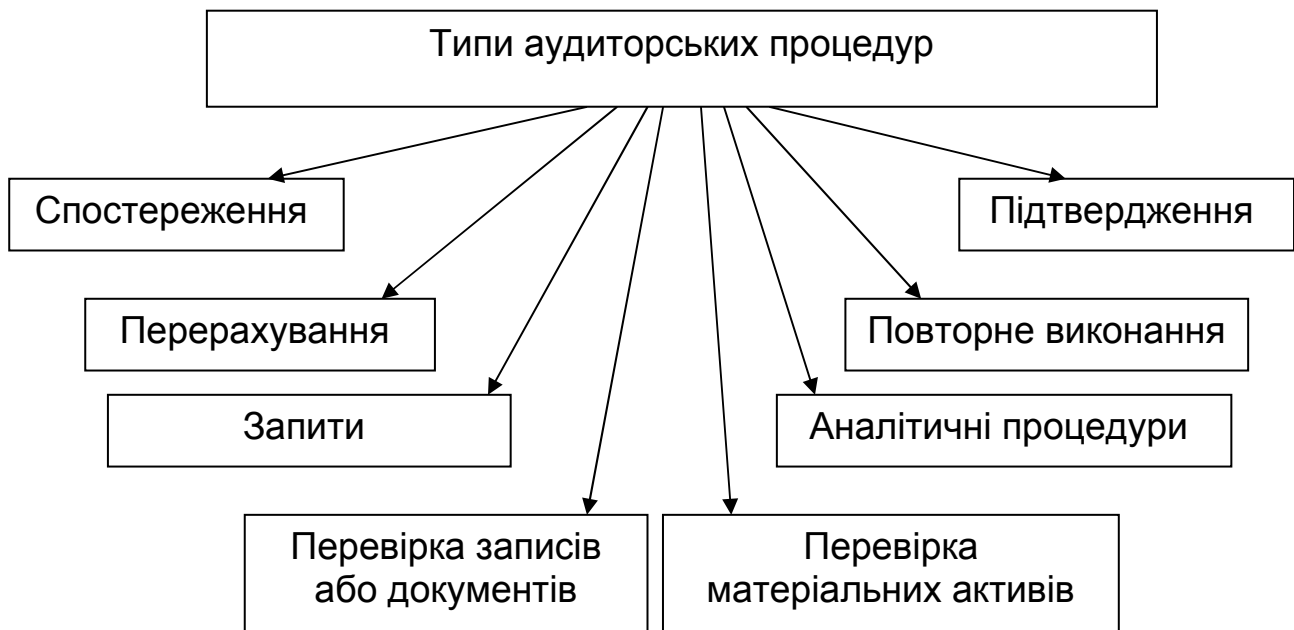


Рис. 6.2. Типи аудиторських процедур, відповідно до МСА 500 «Аудиторські докази»

Залежно від ситуації, в якій аудитор застосовує ці аудиторські процедури, їх окремо або їхнє поєднання можна використати як процедури оцінки ризику, тести контролю чи процедури по суті.

Спостереження – це нагляд за процесом або процедурою, що виконуються іншими особами, наприклад, спостереження аудитора за здійсненням інвентаризації основних засобів персоналом підприємства або виконання заходів контролю.

Перерахування полягає в перевірці арифметичної точності документів чи записів.

Запит – це процес звернення за інформацією (фінансовою і не фінансовою) до персоналу підприємства або третіх сторін. Запит часто застосовується в ході аудиторської перевірки. Запити можуть бути письмовими та усними. Процес запиту закінчується оцінюванням відповідей на запити.

Підтвердження полягає в отриманні аудиторами підтверджувальної інформації, яка міститься в бухгалтерських регістрах. Наприклад, аудитор, як правило, шукає пряме підтвердження сум дебіторської заборгованості, зв'язуючись із боржниками підприємства.

Процедура повторного виконання здійснюється аудитором з метою підтвердження процедур чи заходів контролю, які початково виконувалися як частина системи внутрішнього контролю. Наприклад, повторне виконання класифікації кредиторської заборгованості за строками погашення.

Аналітичні процедури передбачають аналіз найважливіших показників і співвідношень, включаючи підсумкове дослідження відхилень та взаємозв'язків, що суперечать іншій інформації, які стосуються даної справи, або відхиляються від очікуваних показників.

Перевірка записів або документів надає аудиторські докази різного ступеня достовірності залежно від їх характеру і джерела.

Перевірка матеріальних активів полягає у фізичній перевірці активів. Така перевірка надає достовірні аудиторські докази щодо існування активів, але не докази оцінки вартості.

Отримані в ході аудиту докази необхідно обов'язково документувати, тобто відображати в робочих документах аудитора.

6.2. Робочі документи аудитора

Документальне оформлення аудиторських послуг складається з робочої та підсумкової документації.

Робочі документи аудитора – це записи, за допомогою яких аудитор фіксує процедури перевірки, тести, отриману інформацію і відповідні висновки, які здійснюються під час аудиторської перевірки.

Вимоги до змісту, оформлення і порядку зберігання робочої документації аудиту визначені в МСА 230 “Аудиторська документація” [24].

Робочі документи аудитора: допомагають планувати і проводити аудиторську перевірку; здійснювати нагляд та перевірку аудиторської роботи; містять аудиторські докази, отримані в результаті проведеної аудиторської роботи, на яких ґрунтується думка аудитора.

Функції робочих документів аудитора:

обґрунтовують твердження аудиторського висновку та свідчать про відповідність здійснених у ході аудиту процедур прийнятим стандартам;

полегшують процес керування, нагляду та контролю якості аудиту; сприяють виробленню методологічного підходу до процесу аудиту;

допомагають аудитору в його роботі.

Аудитор повинен готувати достатньо повні і детальні робочі документи для забезпечення загального розуміння аудиторської перевірки.

Робоча документація повинна містити опис усіх важливих моментів і обставин, які аудитор вивчав під час проведення аудиту. Вони мають бути професійно складені й забезпечити доступність для прочитання. Однак конкретні форми використаних робочих документів визначаються аудиторами (аудиторськими фірмами) з урахуванням специфіки окремих питань аудиту.

На форму, зміст та обсяг робочої документації впливають такі чинники:

- характер завдання, яке стоїть перед аудитором;

- форма аудиторського висновку;

- характер і складність бізнесу клієнта;

- характер і стан системи бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю суб'єкта господарювання;

- використання у процесі аудиторської перевірки конкретних методів і прийомів.

Робочі документи складаються й систематизуються так, щоб вони відповідали обставинам і потребам аудитора при кожній конкретній аудиторській перевірці.

До складу робочої документації аудитора, як правило, входять: плани і програми проведення аудиту; копії засновницьких та інших внутрішніх документів клієнта (протоколів, договорів, контрактів тощо); матеріали вивчення й оцінки систем бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю (схеми документообігу, описи тощо); результати аналізу господарських операцій і показників діяльності підприємства (розрахунки, таблиці, графіки та ін.); записи про характер і обсяг проведених аудиторських процедур та їх результати; копії переписки з клієнтом і третіми особами; висновки експертів; копії бухгалтерських та інших фінансових документів клієнта; інформація для керівництва підприємства-клієнта; висновки і рекомендації аудитора та ін.

Робочі документи класифікують за рядом ознак. На рис. 6.3 наведено класифікацію робочих документів аудитора.

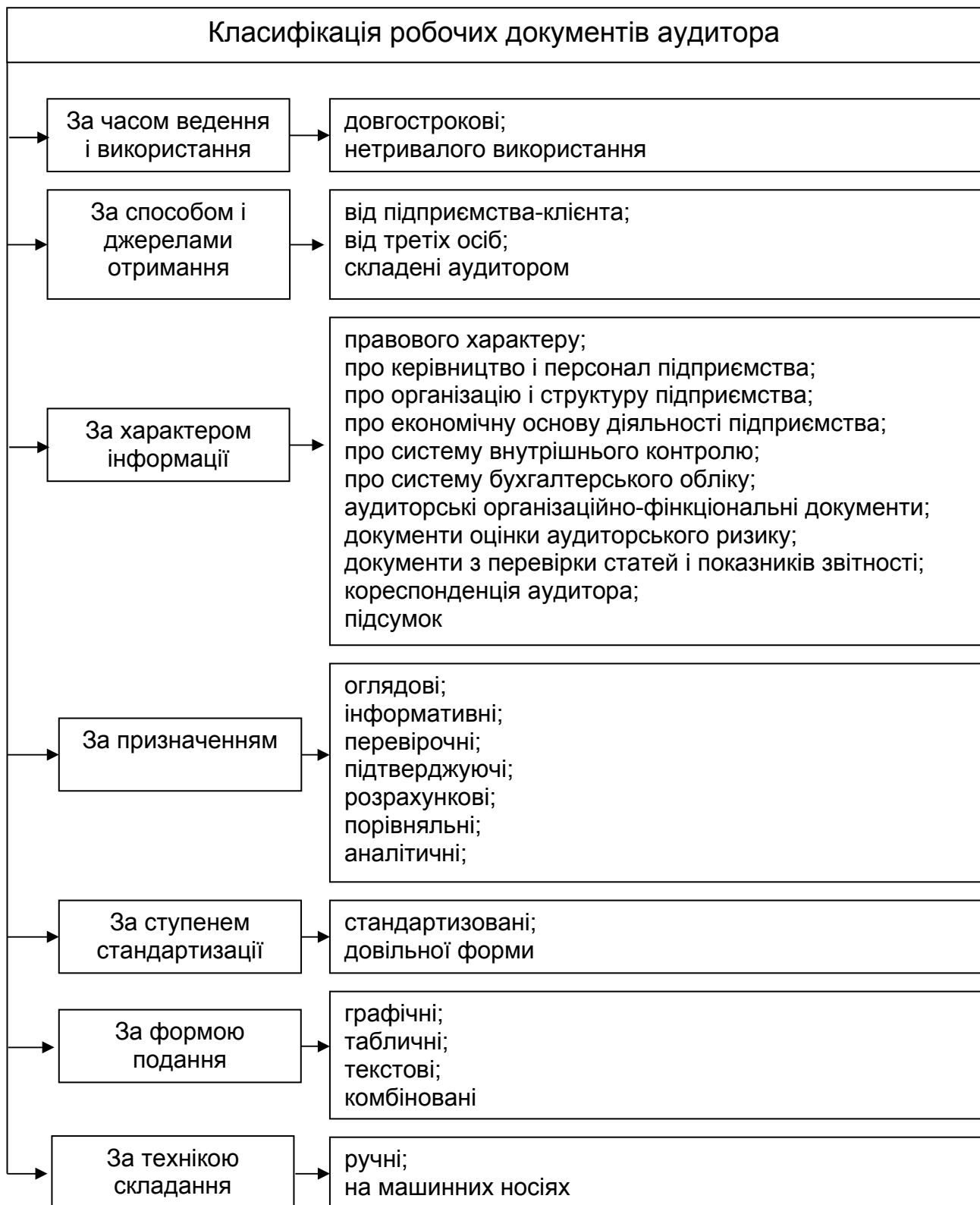


Рис. 6.3. Класифікація робочих документів аудитора

Під час оформлення робочих документів необхідно дотримуватися таких вимог: на першій сторінці кожного робочого документа повинно бути вказано найменування аудиторської фірми, яка проводила аудит,

найменування підприємства-клієнта, номер та дату укладення договору, згідно з яким проводиться аудит; кожний робочий документ повинен мати назву та свій номерний індекс; сторінки кожного робочого документа мають бути пронумеровані; в кінці кожного робочого документа вказується прізвище аудитора, який заповнив цей документ, проставляються його підпис і дата (або період) заповнення документа.

Інформація, яка вноситься в робочі документи аудитора, має бути достатньо повною і конкретною, викладатися ясно й не допускати різних тлумачень.

Після завершення аудиту робочі документи залишаються в аудитора. Вони є його власністю, проте право власності аудитора обмежене етичними нормами та умовами конфіденційності.

Аудитор повинен забезпечити надійне зберігання робочих документів. Термін їх зберігання визначається як практикою аудиторської діяльності, так і юридичними вимогами, а в разі потреби також іншими міркуваннями та нормативними документами.

Питання семінарського заняття

1. Сутність аудиторських доказів. Достатність і відповідність аудиторських доказів.
2. Види аудиторських доказів.
3. Джерела отримання аудиторських доказів.
4. Аудиторські процедури для одержання аудиторських доказів.
5. Оцінка ступеня надійності аудиторських доказів.
6. Поняття робочих документів аудитора. Причини, що зумовлюють необхідність робочих документів.
7. Склад робочих документів аудитора.
8. Класифікація робочих документів аудитора.
9. Вимоги щодо оформлення та порядку зберігання робочих документів аудитора.

Запитання для самодіагностики

1. Сутність поняття “аудиторські докази”.
2. Які є види аудиторських доказів?
3. Що розуміється під достатністю аудиторських доказів?
4. Що розуміється під відповідністю аудиторських доказів?
5. Види аудиторських доказів.

6. Джерела аудиторських доказів.
7. Аудиторські процедури для отримання аудиторських доказів.
8. Дайте визначення поняття “робочі документи аудитора”.

Питання для самостійного опрацювання

1. Дайте характеристику постійних та поточних файлів робочих документів.
2. Побудуйте схему взаємозв'язку між оцінкою суттєвості, оцінкою ризиків та обсягом і якістю доказів.

Практичні завдання і ситуації

Завдання 1. 3 ПФ. Д 01 ЗП. О 02_

Необхідно розподілити докази за ступенем їх надійності, починаючи з найвищого.

Вихідні дані. У аудитора в результаті здійсненої перевірки є наступні види інформації: 1. Аналіз фактичних витрат, підготовлений працівником підприємства. 2. Виписка з установчого договору, що підтверджує внесок учасників до статутного капіталу. 3. Акт інвентаризації запасів, що була проведена за участю аудитора. 4. Приватна розписка В. К. Петренка про отримання готівки в касі.

Завдання 2. 1 ПФ. Д 01 ПР.О 09_

Потрібно визначити, які з наведених процедур допоможуть отримати докази про право власності компанії на транспортні засоби. Відповідь обґрунтувати.

Вихідні дані. Аудитором були проведені наступні процедури: перевірка документів про реєстрацію транспортних засобів; перевірка документів на їхнє придбання; перевірка фактичної наявності транспортних засобів; одержання усних підтверджень від продавця транспортних засобів.

Завдання 3. 2 ПФ. Е 01 ЗП.О 09

Виявити порушення та описати методику одержання аудиторських доказів:

1. За видатковим касовим ордером №25 від 17 жовтня 2009 року було видано під звіт інженеру Кравцову М.С. 570 грн., на витрати по від'їзду до міста Києва. У видатковому касовому ордері №25 в якості підтверджуючого документа зазначено наказ №8. Аудитор встановив, що

згідно з цим наказом Кравцов М.С. відряджається до міста Луганська строком на 3 дні з 3 по 6 березня.

2. У видатковому касовому ордері №25 є підписи касира та бухгалтера з обліку грошових коштів. При зіставленні підпису одержувача коштів у видатковому касовому ордері №25 з підписом Кравцова М.С. в розрахунково-платіжній відомості на одержання зарплати за попередній місяць встановлено, що підписи не збігаються.

3. При подальшій перевірці готівкових операцій виявлено, що за Кравцовим М.С. на дату видачі грошей обліковується дебіторська заборгованість на суму 400 грн. за раніше виданими сумами.

Контрольні тести

1. Інформація, яку використовує аудитор для формування висновків та на якій ґрунтується аудиторська думка, називається:

- а) аудиторськими записами;
- б) документацією;
- в) аудиторськими доказами;
- г) аудиторськими міркуваннями.

2. Згідно з МСА 500 достовірність аудиторських доказів залежить від:

- а) повноти надання документів для перевірки;
- б) професійної компетенції аудитора;
- в) характеру аудиторських доказів;
- г) характеру аудиторських доказів та їх джерел.

3. Яким критеріям повинні відповідати аудиторські докази:

- а) достатності та повноти;
- б) відповідності та достатності;
- в) конфіденційності та відповідності;
- г) повноти та незалежності?

4. Аудиторські докази – це:

а) частина аудиторської інформації, отримана аудитором у ході формування висновків, на яких ґрунтується його думка;

б) аудиторська інформація, яка підтверджує те, що аудитор має право займатися аудиторською діяльністю;

в) докази, які підтверджують перебування аудитора на робочому місці;

г) аудиторська інформація про проведену роботу.

5. Чи завжди має можливість аудитор у процесі перевірки отримати

надійні докази наявності чи відсутності у фінансовій звітності викривлень внаслідок шахрайства чи помилок?

а) так, у будь-якому випадку, оскільки він здійснює перевірку фінансової звітності;

б) ні, оскільки він не відображав операцій в обліку;

в) ні, оскільки йому перешкоджають властиві обмеження аудиту;

г) так, у будь-якому випадку: це можливо за допомогою доказів, які збирає аудитор.

6. Аудиторські докази достовірніші, якщо:

а) отримані з незалежних джерел за межами суб'єктами господарювання;

б) існують у формі документів, що зберігаються на паперових, електронних чи інших носіях;

в) отримані з оригіналів документів;

г) правильні відповіді а, б, в.

7. Критерієм кількості аудиторських доказів є:

а) доказовість;

б) достатність;

в) відповідність;

г) повнота.

8. Перевірка арифметичної точності документів чи записів, це:

а) підтвердження;

б) аналітичні процедури;

в) перерахування;

г) правильні відповіді а, б, в.

9. До складу робочих документів аудитора не належать:

а) копії важливих юридичних документів, угод, протоколів або витяги з них;

б) записи про характер, час та обсяг виконаних аудиторських процедур та їх результати;

в) акт приймання-передачі аудиторського висновку;

г) листи з поясненнями управлінського персоналу.

10. На форму і зміст робочих документів не впливають такі чинники:

а) характер завдання;

б) форма аудиторського висновку;

в) число працюючих на фірмі-замовнику;

г) характер і складність бізнесу.

11. Основне призначення робочих документів полягає в тому, що вони:

а) допомагають планувати аудиторську перевірку та здійснювати нагляд і перевірку аудиторської роботи;

б) засвідчують факт проведення аудиторської перевірки;

в) узагальнюють результати проведеного дослідження з метою надання інформації користувачам;

г) є формою звітності аудиторської фірми перед АПУ.

12. Що з перерахованого, не є критеріями достовірності інформації?

а) аудиторські докази, отримані з незалежних джерел за межами суб'єктів господарювання;

б) аудиторські докази, отримані аудитором;

в) аудиторські докази, що надходять безпосередньо від керівника;

г) аудиторські докази, що існують в електронній, паперовій та іншій формах.

Переходьте до вивчення наступної теми
якщо ви

знаєте:

- 1) поняття аудиторських доказів, робочих документів аудитора;
- 2) класифікацію аудиторських доказів, робочих документів аудитора;
- 3) склад робочих документів аудитора;
- 4) вимоги щодо оформлення та порядку зберігання робочих документів аудитора.

вмієте:

- 1) збирати аудиторські докази залежно від задач аудиту;
- 2) застосовувати аудиторські процедури для збирання аудиторських доказів;
- 3) оцінювати ступінь надійності аудиторських доказів;
- 4) скласти та належним чином оформлювати робочі документи аудитора.

Модуль 2. Технологія аудиту

Тема 7. Аудит фінансової звітності

Ключові терміни і поняття: фінансова звітність, мета аудиту фінансової звітності, етапи аудиту фінансової звітності.

Вивчення теми передбачає розгляд таких питань:

7.1. Мета і завдання аудиту фінансової звітності.

7.2. Методика аудиту фінансової звітності.

7.3. Методика та організація аудиту активів підприємства.

7.4. Методика та організація аудиту пасивів підприємства.

Запитання для самодіагностики

Питання для самостійного опрацювання

Практичні завдання і ситуації

Контрольні тести

Компетенції, яких набувають студенти після вивчення цієї теми

Зміст компетенції	Шифр
Знати мету та завдання аудиту фінансової звітності	2ПФ.С 01ПР.Р 01
Знати етапи аудиту фінансової звітності	2ПФ.С 01ПР.Р 02
Вміти проводити формальну перевірку фінансової звітності	2ПФ.Д 01ПП.О 03
Вміти здійснювати процедури по суті	2ПФ.Д 01ПП.О 04
Вміти застосовувати аналітичні процедури по суті для перевірки фінансових звітів	2ПФ.Д 01ПП.О 05
Вміти проводити аудит активів та пасивів балансу	2ПФ.Е 013П.О 06

Нормативні документи, які слід використовувати при підготовці до заняття: Закон України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” від 16 липня 1999 р. №996–XIV, П(С)БО 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності”, П(С)БО 2 “Баланс”, П(С)БО 3 “Звіт про фінансові результати”, П(С)БО 4 “Звіт про рух грошових коштів”, П(С)БО 5 “Звіт про власний капітал”, П(С)БО 6 “Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах”.

7.1. Мета і завдання аудиту фінансової звітності

Система фінансової звітності при ефективному керівництві, високоякісних стандартах і обґрунтованій законодавчій базі є ключовим чинником економічного розвитку. Дійсно, довіра інвесторів до фінансової та не фінансової інформації ґрунтується на високоякісних стандартах фінансової звітності, аудиту й етики, які таким чином, відіграють провідну роль у сприянні економічному зростанню і фінансовій стабільності в країні.

Фінансова звітність є дзеркалом фінансово-господарської діяльності будь-якого підприємства чи організації, оскільки її головною метою є забезпечення користувачів повною, правдивою, неупередженою інформацією про фінансовий стан, результати діяльності та рух грошових коштів підприємства.

Відповідно до визначень термінів, сформульованих Радою з міжнародних стандартів аудиту та надання впевненості, *фінансові звіти (Financial statements)* – це структуровано представлена фінансова інформація, до складу якої зазвичай входять і примітки, зроблені на основі облікових записів, що надають додаткові пояснення щодо економічних ресурсів чи зобов'язань суб'єкта господарювання на певну дату або щодо змін у них протягом певного періоду відповідно до концептуальної основи фінансової звітності [24].

В Україні правові засади регулювання, організації, ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності, які становлять національну концептуальну основу фінансової звітності, визначені Законом України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” від 16 липня 1999 р. №996–XIV та Положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку [5].

Відповідно до Міжнародного стандарту аудиту (далі – МСА) МСА 200 “Мета та загальні принципи аудиту фінансових звітів” *мета аудиту фінансових звітів полягає* в наданні аудиторіві можливості висловити думку про те, чи складені фінансові звіти в усіх суттєвих аспектах відповідно до застосованої концептуальної основи фінансової звітності [24].

При цьому суттєвою є така інформація, якщо її пропуск або неправильне відображення може вплинути на економічні рішення користувачів, прийняті на основі фінансових звітів.

Завдання аудиту фінансової звітності реалізуються через зміст принципів такого аудиту, до яких, перш за все, слід віднести [24]:

1. Виконання аудитором відповідних етичних вимог, що стосуються аудиту фінансових звітів.
2. Визначення прийнятності концептуальної основи фінансової звітності, яка застосовується управлінським персоналом для складання фінансових звітів.
3. Виконання аудиту відповідно до МСА з дотриманням вимог усіх МСА, що стосуються аудиту фінансових звітів.
4. Планування й виконання аудиторської перевірки з професійним скептицизмом, усвідомлюючи, що можуть існувати обставини, які є причиною суттєвого викривлення у фінансових звітах.
5. Планування і проведення аудиторської перевірки для зменшення аудиторського ризику до прийнятно низького рівня, який узгоджується з метою перевірки.
6. Отримання обґрунтованої впевненості в тому, що фінансові звіти в цілому не містять суттєвих викривлень унаслідок шахрайства або помилки.

7.2. Методика аудиту фінансової звітності

Аудиторська перевірка проводиться у відповідній послідовності. Кожен аудитор самостійно обирає послідовність своїх дій, виходячи з особливостей діяльності клієнта й умов укладеного договору. Однак аудит фінансової звітності незалежно від суб'єктивних обставин проводиться в такій послідовності: загальний огляд фінансової звітності; формальна перевірка фінансової звітності; перевірка правильності складання фінансової звітності. Більш докладно послідовність аудиту фінансової звітності наведено на рис. 7.1.

На етапі *загального огляду* фінансової звітності досить важливим аспектом аудиту є ознайомлення із суб'єктом перевірки, оскільки певні особливості діяльності підприємства-клієнта безпосередньо впливають на кількісні та якісні характеристики фінансової звітності. Наприклад, від обраної організаційно-правової форми суб'єкта господарювання залежить, чи буде ця фінансова звітність складена за спрощеною системою та яка кількість фінансових звітів передбачена законодавством для кожного з таких суб'єктів.

При розгляді організаційної структури господарювання аудитор має можливість установити, чи буде фінансова звітність зведеною, консолідованою або ж звичайною звітністю загального призначення. Досліджуючи період, який підлягає аудиту, легко зорієнтуватися з визначенням об'

єму інформації, яку необхідно перевірити, та кількості звітних форм, що відображають цю інформацію.



Рис. 7.1. Схема послідовності проведення аудиту фінансової звітності

Отримавши розуміння якісних та кількісних характеристик фінансової звітності, аудитор вивчає дві групи документів: законодавчу

та нормативну базу, що регулює порядок складання й подання фінансової звітності на території України; спеціалізовані документи, що регулюють діяльність підприємства з урахуванням її особливостей.

Наступним кроком аудиторської перевірки є *формальна перевірка* фінансової звітності підприємства (або перевірка фінансової звітності по формі).

Формальна перевірка має за мету виявлення дефектів в оформленні документів, встановлення правильності заповнення реквізитів і наявності необумовлених виправлень, уточнення достовірності підписів посадових осіб, відповідності документа існуючій типовій формі.

Отже, першим етапом аудиту фінансової звітності по формі є перевірка відповідності фінансової звітності встановленим вимогам щодо форми її складання та подання.

Згідно з вимогами Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» форми фінансової звітності підприємств (крім банків) і порядок їх заповнення встановлюються Міністерством фінансів України за погодженням з Державним комітетом статистики України [5].

Відповідно до П(С)БО аудитор повинен перевірити: адресну частину звіту (чи всі передбачені реквізити заповнені та заповнені правильно); наявність усіх встановлених елементів у фінансових звітах (склад розділів і склад елементів за кожним розділом); наявність підписів осіб, що відповідають за складання та подання фінансових звітів; відсутність у фінансових звітах підчисток і виправлень.

Адресна частина у всіх фінансових звітів однакова і має наступний вигляд (рис. 7.2)

Коди		

Дата (рік, місяць, число)

Підприємство _____ за ЄДРПОУ

Територія _____ за КОАТУУ_

Форма власності _____ за КФВ

Орган державного управління _____ за СПОДУ

Галузь _____ за ЗКГНГ

Вид економічної діяльності _____ за КВЕД

Одиниця виміру: *тис. грн.* Контрольна сума

Адреса _____

Рис. 7.2. Зразок адресної частини фінансового звіту

При подальшій перевірці аудитор встановлює наявність усіх елементів у фінансових звітах, а саме відповідність наданих на перевірку форм встановленим у П(С)БО вимогам щодо їх складу і структури.

Також перевіряється відсутність виправлень і наявність підписів осіб, що відповідають за складання та подання фінансових звітів.

Завершальним етапом аудиту фінансової звітності є *перевірка правильності її складання*, яку за змістом застосовуваних методів і процедур доречно розподілити на виконання процедур по суті та рахункова перевірка показників звітності.

Процедури перевірки по суті – це тести (процедури), що здійснюються з метою отримання аудиторських доказів для виявлення суттєвих викривлень у фінансовій звітності. Вони поділяються на:

- а) детальні тести операцій і залишків рахунків;
- б) аналітичні процедури.

Детальніше аудиторська перевірка правильності складання кожної з форм фінансової звітності здійснюється відповідно до попередньо складених програм перевірки.

7.3. Методика та організація аудиту активів підприємства

7.3.1. Аудит операцій з основними та іншими необоротними активами. До необоротних активів підприємства належать нематеріальні активи, незавершене будівництво, основні засоби, довгострокові фінансові інвестиції, довгострокова дебіторська заборгованість, відстрочені податкові активи, інші необоротні активи. Одним із важливих чинників, які впливають на загальний кінцевий фінансовий результат діяльності підприємств, є рівень забезпечення основними засобами, ефективність їх використання, ступінь зносу, правильність оцінки тощо.

Основні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про основні засоби та інші необоротні матеріальні активи, порядок розкриття інформації про них у фінансовій звітності визначаються П(С)БО 7 “Основні засоби”, затвердженим наказом Мінфіну України від 27.04.2000 р. №92.

Відповідно до П(С)БО 7 *основні засоби (ОЗ)* – матеріальні активи, які підприємство утримує з метою використання їх у процесі виробництва або поставки товарів, надання послуг або надання в оренду іншим особам або для здійснення адміністративних і соціально-культурних фу-

нкцій, очікуваний термін корисного використання (експлуатації) яких більше одного року або операційного циклу, якщо він більше року.

Ураховуючи те, що у процесі господарської діяльності кожне підприємство як найбільш поширену групу необоротних активів використовує саме основні засоби, в цій темі йтиметься про особливості аудиту необоротних активів на прикладі основних засобів.

Мета аудиту операцій з основними засобами – сформулювати думку з приводу правильності їх класифікації, реальності оцінки та достовірності відображення в обліку та звітності.

Аудит основних засобів включає наступні завдання: необхідно впевнитися в тому, що відповідні активи підприємства включені до складу необоротних активів і вони дійсно наявні; перевірити правильність розподілу основних засобів, інших необоротних матеріальних активів за відповідними групами; перевірити правильність визначення й відображення у бухгалтерському обліку та фінансовій звітності оцінки основних засобів; слід впевнитися у правильності обліку придбання, переміщення, вибуття, ліквідації та списання основних засобів; перевірити відповідність здійснення операцій з основними засобами, їх відображенням у бухгалтерському обліку та фінансовій звітності вимогам законодавчо-нормативних актів; перевірити правильність нарахування амортизації (зносу) основних засобів; впевнитися в законності і правильності відображення у бухгалтерському обліку та фінансовій звітності витрат на поточний і капітальний ремонт.

Джерелами інформації в аудиті операцій з основними засобами є: наказ про встановлення облікової політики на підприємстві, розпорядчі документи керівника підприємства щодо передання об'єктів основних засобів в експлуатацію (наказ, розпорядження, акт, службова записка), статут і засновницький договір, договори купівлі-продажу, акти прийому-передачі, акти ліквідації, акти прийому-здачі відремонтованих, реконструйованих, модернізованих об'єктів, акти вводу об'єктів в експлуатацію, акти інвентаризації обладнання, що знаходиться на консервації, в монтажі, орендованих ОЗ, акти інвентаризації розукомплектованого обладнання, транспортних засобів, акти огляду окремих видів ОЗ, технічні паспорти на автомобілі та обладнання, акти прийому-передачі ОЗ в оренду, розробки таблиці з нарахування амортизації, договори оренди, розрахунки орендної плати, інвентарні картки, інвентарні книги та описи, копії інвентарних карток або виписки інвентарної книги, проектно-ко-

шторисна документація, кошториси з капітального ремонту орендованих ОЗ, у тому числі накладні, облікові реєстри за рахунками, Головна книга, фінансова (бухгалтерська) звітність тощо.

Послідовність аудиту основних засобів: 1. Установлення відповідності фактичної наявності з обліковими даними. На даному етапі аудиту необхідно впевнитись у тому, що відповідні активи підприємства, внесені до складу основних засобів, справді є в наявності. 2. Вивчення складу та структури ОЗ, правильності віднесення окремих об'єктів до ОЗ. Аудитор повинен впевнитись у доцільності вибору методології відображення господарських операцій та оцінки майна клієнта з приводу поділу ОЗ на групи, за якими ведеться бухгалтерський облік. 3. Умови зберігання й експлуатації. Аудитору слід перевірити, чи є належними умови зберігання ОЗ та чи задовольняють вони вільне користування і розпорядження ОЗ суб'єкта господарювання. 4. Правильність організації аналітичного обліку. На даному етапі аудитором здійснюється перевірка правильності обліку придбання, зносу й вибуття ОЗ. 5. Своєчасність здійснення, повнота і правильність відображення результатів інвентаризації в обліку. 6. Правильність оцінки (переоцінки) ОЗ. 7. Достовірність амортизаційних нарахувань. 8. Правильність обліку витрат на ремонт і утримання. 9. Законність орендних операцій і правильність їх відображення в обліку. 10. Додержання вимог методології обліку і податкового законодавства та ін.

До типових порушень за операціями з основними засобами слід віднести: незадовільне оформлення первинних документів (відсутність підписів, застосування нетипових форм документів); списання основних засобів за актами, що не оформлені відповідно до діючих нормативних документів; неправильне списання витрат на поліпшення основних засобів; не відображення в бухгалтерському обліку оприбуткованих матеріалів, вузлів, запасних частин після ліквідації основних засобів; неправильне віднесення нарахованих сум амортизації (зносу) на невідповідні рахунки бухгалтерського обліку; відсутність кошторисів на поточний ремонт основних засобів; використання основних засобів у корисливих цілях під видом тимчасового використання; приховування нестач основних засобів унаслідок заплутаності аналітичного обліку та неякісного проведення інвентаризації; неправильний розрахунок сум матеріального збитку у випадках крадіжок, псування, знищення основних засобів; заміна нових основних засобів застарілими, що були списані,

але не ліквідовані; несвоєчасне списання об'єктів основних засобів, що не приносять економічної вигоди підприємству.

7.3.2. Аудит нематеріальних активів. Як уже зазначалося у попередньому розділі, нематеріальні активи входять до групи необоротних активів підприємства і останнім часом у зв'язку зі значним розвитком науково-технічного прогресу викликають до себе все більший інтерес.

Основні засади формування у бухгалтерському обліку інформації про нематеріальні активи викладені у П(С)БО 8 “Нематеріальні активи”, затвердженому наказом Мінфіну України від 18.10.1999 р. №242.

Відповідно до П(С)БО 8 *нематеріальні активи (НА)* – немонетарні активи, які не мають матеріальної форми, можуть бути ідентифіковані та утримуватися підприємством з метою використання протягом періоду більше одного року (або одного операційного циклу, якщо він перевищує один рік) для виробництва, торгівлі, в адміністративних цілях чи для надання в оренду іншим особам.

Отже, під час перевірки стану обліку нематеріальних активів слід пам'ятати, що під нематеріальними активами розуміють необоротні об'єкти довгострокового використання, які не мають матеріально-речової форми, але мають відповідну вартість і можуть приносити прибуток підприємству. До них належать права користування природними ресурсами, права користування майном, права на знаки для товарів і послуг, права на об'єкти промислової власності, авторські та суміжні з ними права, гудвіл.

Мета аудиту операцій з нематеріальними активами – дослідження юридичних і бухгалтерських документів, що засвідчують володіння ними, та перевірка дотримання методики бухгалтерського обліку нематеріальних активів. У свою чергу, *під аудитом інтелектуальної власності (нематеріальних активів)* розуміється перевірка прав підприємств на користування землею, водою, об'єктами промислової та інтелектуальної власності (авторське право у сфері науки, літератури та мистецтва тощо).

Основними завданнями аудиту нематеріальних активів є: перевірка наявності нематеріальних активів і отримання підтвердження щодо права власності на всі нематеріальні активи, які зберігаються на підприємстві чи у довірених осіб; перевірка правильності та повноти відображення в обліку нематеріальних активів; перевірка санкціонування операцій з нематеріальними активами; перевірка відповідності даних первинного обліку нематеріальних активів даним Головної книги; перевірка прави-

льності обліку надходжень і вибуття нематеріальних активів; перевірка правильності нарахування амортизації нематеріальних активів; перевірка відповідності даних первинного обліку зносу нематеріальних активів даним Головної книги тощо.

Під час аудиторської перевірки нематеріальних активів аудитор, окрім П(С)БО 8 “Нематеріальні активи”, керується законами про власність, про товарні знаки тощо.

Джерелами інформації в аудиті операцій з нематеріальними активами є: наказ про встановлення облікової політики на підприємстві, розпорядження керівника підприємства щодо передання об'єктів нематеріальних активів в експлуатацію, статут і засновницький договір, договори купівлі-продажу, ліцензійні договори, акти прийому-передачі, акти на списання нематеріальних активів, акти вводу об'єктів в експлуатацію, акти інвентаризації, облікові регістри за рахунками, Головна книга, фінансова (бухгалтерська) звітність тощо.

Послідовність аудиту нематеріальних активів: 1. Дослідження звітності, регістрів синтетичного та аналітичного обліку з метою порівняння і співставлення даних щодо обліку нематеріальних активів. 2. Установлення відповідності фактичної наявності нематеріальних активів обліковим даним. На цьому етапі аудитору слід перевірити факт наявності нематеріальних активів за документами, в яких вказано сам об'єкт (наприклад, комп'ютерна програма чи конструкторська документація) або де підтверджується створення або отримання об'єкта (договір, ліцензійна угода). 3. Перевірка правильності зарахування й оцінки нематеріальних активів. 4. Вивчення порядку переоцінки нематеріальних активів у разі її проведення суб'єктом господарювання. 5. Аналіз правильності нарахування амортизації. 6. Перевірка порядку зменшення корисності нематеріального активу. 7. Дослідження операцій щодо списання з балансу та визначення фінансового результату від вибуття об'єктів нематеріальних активів. 8. Аналіз повноти розкриття у примітках до річної фінансової звітності такої інформації, як вартість (первісна або переоцінена), за якою нематеріальні активи відображені в балансі, методи амортизації та діапазон строків корисного використання нематеріальних активів, наявність і рух у звітному році тощо. 9. Своєчасність здійснення, повнота і правильність відображення результатів інвентаризації нематеріальних активів в обліку. 10. Законність операцій щодо передання прав користування нематеріальними активами третім особам

і правильність їх відображення в обліку. 11. Додержання вимог методології обліку і податкового законодавства та ін.

До типових порушень за операціями з нематеріальними активами слід віднести: незадовільне оформлення первинних документів (відсутність підписів, застосування нетипових форм документів); списання нематеріальних активів за актами, що не оформлені відповідно до діючих нормативних документів; неправильне віднесення нарахованих сум амортизації (зносу) на невідповідні рахунки бухгалтерського обліку; використання нематеріальних активів не за їх цільовим призначенням; неправильне визначення вартості нематеріальних активів при їх оприбуткуванні на баланс; встановлення факту помилкового зарахування до складу нематеріальних активів витрат підприємства (в результаті проведення юридичного аналізу документів, що підтверджують право на їх власність); несвоєчасне списання об'єктів нематеріальних активів, що не приносять економічної вигоди підприємству.

7.3.3. Аудит касових та розрахункових операцій. *Аудит касових операцій.* Підприємства здійснюють розрахунки за своїми зобов'язаннями в безготівковій та готівковій формах. Розрахунки готівкою підприємств між собою та з фізичними особами здійснюються через касу підприємства.

Зберігання готівки та інших цінностей у касі підприємства, здійснення касових операцій регулюються “Положенням про ведення касових операцій у національній валюті в Україні”, затвердженим постановою Правління НБУ №637 від 15.12.2004 р.

Мета аудиту касових і розрахункових операцій – установлення законності, достовірності та доцільності здійснення операцій і правильності їх відображення в обліку.

Завданнями аудиту касових операцій є забезпечення умов зберігання готівки та інших цінностей у касі; дотримання встановленого порядку зберігання чекових книжок, виписки чеків і отримання за ними готівки; дотримання порядку документального оформлення надходження грошей до каси та їх видачі, дотримання ліміту каси, своєчасності та повноти оприбуткування готівки, стану обліку касових операцій.

Джерелами інформації аудиту касових операцій є: касова книга, звіти касира з первинними документами, що додаються, журнали реєстрації прибуткових та видаткових касових ордерів, книга обліку придбання товарів, платіжних доручень, книга “касира-операціоніста”, рахунки-

фактури, товарно-транспортні накладні, авансові звіти підзвітних осіб, договори купівлі-продажу, договори про повну матеріальну відповідальність, акт інвентаризації готівки, акт ревізії готівки, облікові реєстри за відповідними рахунками, Головна книга, фінансова (бухгалтерська) звітність.

Послідовність перевірки касових операцій: 1. Збір загальної інформації відносно ведення касових операцій. 2. Оцінка надійності системи внутрішнього контролю касових операцій. 3. Здійснення конкретних аудиторських процедур з перевірки касових операцій. 4. Перевірка правильності документального оформлення операцій по касі. 5. Оцінка повноти і своєчасності оприбуткування грошових коштів. 6. Аналіз правильності списання грошових коштів на видаток. 7. Перевірка додержання касової дисципліни. 8. Перевірка правильності відображення касових операцій в обліку.

До типових порушень при аудиті касових операцій необхідно віднести наступні: виплата готівки за фіктивними рахунками або документами; підроблення підписів отримувачів готівкових коштів; включення до платіжних документів підставних осіб; завищення сум у відомостях на виплату заробітної плати; не оприбуткування готівки, отриманої за чеком у банку; виплата готівки за документами, що взяті з архіву минулих періодів і використаних повторно; заміна тексту касових документів тощо.

Аудит розрахункових операцій. Операції з руху грошових коштів досліджуються аудитором суцільним методом.

Завдання аудиту грошових коштів у банках і розрахункових операцій полягає у визначенні: відповідності сум залишків та оборотів за виписками банку сумам у доданих первинних документах, облікових реєстрах та звітності; правильності використання грошових коштів суворо за цільовим призначенням; своєчасності розрахунків з бюджетом, цільовими фондами та іншими контрагентами; величини, характеру і динаміки дебіторської та кредиторської заборгованостей і причин їх утворення.

Джерелом інформації аудиту грошових коштів та розрахункових операцій виступають: первинні документи (платіжне доручення, платіжна вимога-доручення, платіжна вимога, розрахунковий чек, акредитив, вексель, рахунки-фактури, товарно-транспортні накладні, договори купівлі-продажу, акти про закупівлю товарів (виконання робіт, надання послуг), кредитні угоди тощо); облікові реєстри (журнали 1, 2, 3 та відомості до них, Головна книга, журнали обліку придбаних матеріальних

цінностей, відомості реалізації готової продукції тощо); фінансова звітність (форми №1, 2, 3, 4).

Послідовність аудиту грошових коштів та розрахункових операцій:

1. Порядок відкриття та закриття рахунків.
2. Звіряння залишків на рахунках за виписками банку і обліковими регістрами.
3. Звіряння оборотів і залишків за рахунками в облікових регістрах і Головній книзі.
4. Аудит операцій із чеками.
5. Аудит операцій з акредитивами.
6. Аудит операцій з перерахування коштів акцептованими дорученнями.
7. Аудит операцій з отримання грошей із банку по чеку.
8. Перевірка законності банківських операцій (відсутність договорів і контрактів між підприємствами, перерахування грошей за безтоварними операціями).
9. Перевірка достовірності документів на отримання позик.
10. Перевірка операцій зі списання грошових коштів з банківських рахунків.
11. Аудит первинних документів і реєстрів із заборгованостями.
12. Аудит розрахунку податків до бюджету та позабюджетних фондів.
13. Аудит виписок банку за розрахунковими та валютними рахунками.
14. Аудит відображення кореспонденції рахунків у бухгалтерському обліку.

До типових порушень при аудиті грошових коштів та розрахункових операцій необхідно віднести наступні: відсутність первинних касових документів або оформлення їх з порушенням установлених вимог; недотримання ліміту розрахунку готівкою між юридичними особами; арифметичні помилки під час підрахунку оборотів і залишків у регістрах обліку; відсутність платіжних документів, що підтверджують факт здійснення операції або оформлення їх неналежним чином; відсутність додатків до платіжних документів; некоректна кореспонденція рахунків з обліку банківських операцій; перевірка стану платіжно-розрахункової дисципліни за укладеними договорами.

7.3.4. Аудит матеріально-виробничих запасів. Виробничі запаси є основою господарської діяльності підприємств. Визначення запасів, порядок їх оцінки, визнання й відображення в бухгалтерському обліку і фінансовій звітності регламентуються П(С)БО 9 “Запаси”, затвердженим наказом Мінфіну України від 20.10.1999 р. №246.

Відповідно до П(С)БО 9 запаси – це активи, які: утримують для подальшого продажу; утримують для їх використання у виробництві продукції (робіт, послуг) або в адміністративних цілях; знаходяться у процесі виробництва (незавершеного виробництва) з метою наступного продажу готової продукції.

До запасів відносяться: сировина, основні та допоміжні матеріали, комплектуючі вироби; незавершене виробництво; готова продукція; товари; малоцінні та швидкозношувані предмети (МШП), які використовуються протягом не більше одного року або операційного циклу, якщо він більше одного року; молодняк тварин і тварини на відгодівлі, продукція сільського та лісового господарства.

Завдання аудиту виробничих запасів полягає в перевірці: забезпечення контролю за збереженням запасів на всіх етапах їх руху і зберігання; правильності та своєчасності документального відображення операцій із надходження та відпуску запасів; правильності визначення первинної вартості запасів, що були придбані або виготовляються безпосередньо підприємством; дотримання норм витрачання запасів для здійснення господарської діяльності і порядку обліку витрачання запасів у виробництві.

Джерелами інформації при аудиті виробничих запасів виступають: П(С)БО 1, 2, 3, 4, 9, 10, 11, 15, 16, затверджені відповідними наказами Мінфіну України, Інструкція з інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів і документів та розрахунків, затверджена наказом Мінфіну України від 11.08.1994 №69 (зі змінами і доповненнями), наказ про облікову політику підприємства, первинні документи з обліку запасів (прибуткові ордери, картки обліку ТМЦ, акти приймання ТМЦ, лімітно-забірні картки, вимоги, накладні), облікові реєстри (журнали-ордери 3, 5, 5А та відомості аналітичного обліку до них, Головна книга, журнали продажу товарів, відомості руху ТМЦ тощо), фінансова звітність (форми № 1, 2, 3).

Послідовність аудиту запасів: 1. Інвентаризація запасів. 2. Аудит прибуткових і витратних документів, показників реєстрації та рахунків постачальників. 3. Взаємна звірка прибуткових документів з рахунками постачальників. 4. Взаємна звірка витратних документів з даними оплати рахунків покупців. 5. Порівняння прибуткових і витратних документів з даними натурального обліку складів. 6. Аудит змісту оборотних відомостей натурально-вартісного обліку і порівняння їх з даними обліку матеріально-відповідальних осіб. 7. Аудит змісту звітів, бухгалтерських операцій, матеріальних цінностей і порівняння їх з даними первинної документації. 8. Аналіз бухгалтерських операцій за Журналом і відомостями до рахунку "Запаси" та порівняння його даних із записами за дебетом і кредитом рахунку "Розрахунки з постачальниками і підрядчи-

ками”. 9. Аналіз бухгалтерських операцій за Журналом і відомостями до рахунку “Запаси” та порівняння його даних з записами за дебетом і кредитом рахунку “Запаси”. 10. Аудит даних балансу, фінансової та податкової звітності і порівняння їх з Головною книгою, журналами, відомостями та первинними документами.

До типових порушень при операціях з виробничими запасами необхідно віднести наступні: незадовільна організація складського господарства та зберігання виробничих запасів; невиконання завдань по заготівлі матеріальних цінностей; неправильне визначення первинної вартості придбаних запасів (включення до її складу понаднормових витрат і нестач запасів, витрат на збут); порушення правил приймання вантажів; неповне оприбуткування виробничих запасів; необґрунтовані претензії до постачальників; нераціональне використання матеріальних цінностей у виробництві, порушення норм і лімітів їх відпуску; нестачі, крадіжки, псування, привласнення матеріальних цінностей; неправильне визначення розміру компенсації завданих підприємству збитків; несвоєчасне і неправильне оформлення первинних документів з обліку руху виробничих запасів; незадовільна організація бухгалтерського обліку виробничих запасів.

7.3.5. Аудит дебіторської заборгованості. Відповідно до П(С)БО 10 “Дебіторська заборгованість” *дебіторська заборгованість* – це сума заборгованості дебіторів підприємству на певну дату. *Дебітори* – це юридичні та фізичні особи, які внаслідок минулих подій заборгували підприємству певні суми грошових коштів або інших активів.

Завдання аудиту дебіторської заборгованості полягає у визначенні: наявності і правильності первинних документів, які є підставою для облікових записів за дебіторською заборгованістю; стану дебіторської заборгованості за встановленими критеріями; правильності розрахунків за дебіторською заборгованістю; правильності оцінки дебіторської заборгованості та розрахунку величини резерву сумнівних боргів; належної класифікації дебіторської заборгованості і наявності відповідних необхідних пояснень у примітках до фінансової звітності; оцінки стану внутрішнього контролю та аудиту дебіторської заборгованості.

Джерелом інформації аудиту дебіторської заборгованості виступають: первинні документи (договори, рахунки-фактури, накладні, звіти касира, касові ордери, банківські виписки та ін.), реєстри синтетичного та аналітичного обліку розрахунків з дебіторами, Головна книга,

форма річної фінансової звітності (1, 2, 3, 5), звіти аудиторів, акти документальних перевірок, ревізій, акти звіряння взаєморозрахунків, документи щодо претензійно-позовних справ тощо.

Послідовність аудиту дебіторської заборгованості: 1. Звіряння залишків заборгованості за даними Головної книги із залишками в облікових регістрах. 2. Перевірка наявності актів звірення і відповідності їх даним аналітичного та синтетичного обліків. 3. Визначення великих дебіторів і складання їх переліку. 4. Направлення запитів на підтвердження заборгованості. 5. Перевірка наявності договорів і їхньої реєстрації у спеціальному журналі. 6. Перевірка повноти і своєчасності оплати рахунків на основі реєстрів обліку. 7. Перевірка розрахунків з використанням векселів. 8. Направлення запитів покупцям на предмет підтвердження ними видачі векселів. 9. Перевірка розрахунків за товарообмінними операціями. 10. Зібрання підтверджень того, що поточна дебіторська заборгованість визначається одночасно з визначенням доходу від реалізації. 11. Перевірка результатів проведення інвентаризації дебіторської заборгованості. 12. Перевірка обґрунтованості списання дебіторської заборгованості на витрати. 13. Перевірка правильності відображення та повноти інформації щодо дебіторської заборгованості у балансі, звіті про фінансові результати, звіті про рух грошових коштів та у примітках до річної фінансової звітності.

До типових порушень при аудиті дебіторської заборгованості необхідно віднести наступні: неправильна кореспонденція рахунків під час відображення в обліку операцій; невідповідність даних аналітичного і синтетичного обліків; заміна виписок банку іншими або виправлення сум, що свідчать про погашення дебіторської заборгованості; неправомірне здійснення бартерних операцій для погашення заборгованості; шахрайство із сумами дебіторської заборгованості підзвітних осіб (списання без підстав і документального підтвердження на загальногосподарські витрати); зарахування отриманих сум дебіторської заборгованості на погашення заборгованості невідповідних дебіторів; арифметичні неточності; відображення дебіторської заборгованості на фіктивних рахунках неіснуючих клієнтів або за фіктивними нетоварними операціями; неправильний розрахунок резерву сумнівних боргів, навмисне завищення суми резерву або сум прямого списання дебіторської заборгованості з метою завищення величини витрат звітного періоду і, як наслідок, зменшення суми оподаткованого прибутку; неправильне

оформлення або відсутність договорів, що стали підставою для відвантаження продукції й виникнення дебіторської заборгованості; списання нестач і крадіжок за рахунок збільшення дебіторської заборгованості.

7.3.6. Аудит готової продукції та продажу товарів, робіт, послуг. Відповідно до П(С)БО 9 до запасів відноситься готова продукція. Аудит готової продукції здійснюється в такій же послідовності, що й аудит виробничих запасів, тобто перевіряється повнота та своєчасність проведення інвентаризації готової продукції й контролюється виконання угод з покупцями і замовниками готової продукції.

Методологічні основи формування в бухгалтерському обліку інформації про готову продукцію та її реалізацію визначаються П(С)БО 9 “Запаси”, П(С)БО 16 “Витрати”, П(С)БО 15 “Дохід”.

Завдання аудиту готової продукції полягає в перевірці: можливих випадків перевитрат сировини і матеріалів; відповідності виробленої готової продукції вимогам стандартів та технічних умов; випуску неврахованої продукції; правильності визначення різниці між фактичною виробленою собівартістю і плановою собівартістю або обліковими цінами та відображенню цих відхилень у бухгалтерському обліку; повноти відображення виручки, одержаної від реалізації продукції; встановлення правильності формування витрат, пов'язаних з реалізацією продукції, та їх розподілу між реалізованою та нереалізованою продукцією; правильності нарахування та сплати податку на додану вартість; правильності відображення валового доходу під час здійснення товарообмінних операцій; правильності визначення фінансового результату в реєстрах синтетичного обліку та повноти його відображення у звітності.

Джерелами інформації при аудиті готової продукції виступають: Закон України “Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні” від 16.07.1999 р. №996-XIV (зі змінами і доповненнями), Закон України “Про оподаткування прибутку підприємств” від 22.05.1997 р. №283/97-ВР (зі змінами і доповненнями), типові положення з планування, обліку та калькулювання собівартості продукції №186, 334, 452, 473, кошториси, прибуткові накладні, накладні-вимоги на відпуск матеріалів, калькуляційні картки, картки складського обліку, акти про брак виробництва, товарно-транспортні накладні, рахунки-фактури, прибуткові касові ордери, журнал обліку надходження продукції з виробництва, журнал обліку реалізованої готової продукції, журнал складського обліку залишків готової продукції, реєстри виданих податкових накладних, відомість аналітичного обліку та

журнал за рахунком 26 “Готова продукція”, журнали за рахунками 23, 70, 79, 90, накопичувальні відомості за рахунками витрат, Головна книга, фінансова звітність.

Послідовність аудиту готової продукції: 1. Перевірка надходження з виробництва на склад готової продукції. 2. Інвентаризація готової продукції на складі. 3. Перевірка та аналіз первинних документів на оприбуткування й реалізацію готової продукції. 4. Аудит реєстрів аналітичного обліку. 5. Аудит реєстрів синтетичного обліку. 6. Аудит Головної книги (за відповідними рахунками обліку). 7. Аудит відвантаження та реалізації готової продукції покупцям і замовникам. 8. Перевірка надходження коштів від реалізації продукції. 9. Аудит розрахунків з покупцями і замовниками за обміном, на підставі бартерних угод. 10. Аналіз браку готових виробів та відповідне їх списання з обліку. 11. Аналіз бухгалтерської звітності.

До типових порушень при аудиті готової продукції необхідно віднести наступні: перевитрати сировини і матеріалів; невідповідність повноти відображення виручки, одержаної від покупців за реалізовану готову продукцію; неправильне визначення фінансового результату від продажу продукції (співставлення отриманих доходів та понесених протягом звітного періоду витрат); неправильне відображення в бухгалтерському обліку різниці між фактичною і плановою собівартістю; неправильне нарахування та сплата податку на додану вартість (операції з відвантаження продукції); неправильне списання витрат на виробництво продукції; невідповідність виробленої готової продукції стандартам і технічним умовам та ін.

7.3.7. Аудит витрат на виробництво продукції, виконання робіт, надання послуг. Собівартість продукції (робіт, послуг) – це вартісна оцінка використаних у процесі виробництва продукції (робіт, послуг) сировини, матеріалів, палива, енергії, основних фондів, трудових ресурсів, а також інших витрат на її виробництво і реалізацію. Облік таких витрат базується на складанні первинної документації, в якій відображаються всі операції з виробництва й випуску продукції, робіт, послуг.

Перевірка правильності віднесення витрат на виробництво і реалізацію продукції є одним з основних показників, який визначає якість роботи підприємства.

Методичні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про витрати підприємства визначаються вимогами П(С)БО 16 “Витрати”.

Так, відповідно до П(С)БО 16 собівартість реалізованої продукції

(робіт, послуг) складається з виробничої собівартості продукції, робіт, послуг, яка була реалізована протягом звітного періоду, нерозподілених постійних загальновиробничих витрат і наднормативних виробничих витрат.

Для того щоб здійснити перевірку витрат на виробництво продукції, робіт, послуг, аудитор слід пам'ятати, що витрати, які утворюють собівартість продукції (робіт, послуг), складаються з таких елементів: матеріальні витрати; витрати на оплату праці; інші прямі витрати; змінні загальновиробничі та постійні розподілені загальновиробничі витрати. Тож відповідно до даного розподілу і повинна будуватися перевірка.

Завдання аудиту витрат на виробництво продукції, виконання робіт, надання послуг полягає в перевірці: правильності оцінки матеріальних цінностей, які внесені в собівартість продукції (робіт, послуг); наявності фактів списання на собівартість витрат, які не належать до матеріальних цінностей, а також випадків списання на виробничі рахунки вартості податку на додану вартість; випадків віднесення на витрати основної діяльності вартості матеріалів, використаних на будівництво, ремонт, модернізацію основних фондів більше, ніж встановлено законодавством; правильності оцінки та списання повернених відходів, які повинні оцінюватися за ціною можливого використання; обґрунтованості вимог до собівартість продукції внести витрати на оплату брокерських послуг, на виплату комісійних винагород посередницьким організаціям; правильності відображення в обліку витрат на тару й упаковку; правильності списання нестач і втрати в межах норм природних збитків; правильності віднесення на витрати сум безнадійної заборгованості, строк позовної давності яких минув; правильності віднесення на витрати сум коштів або вартості майна, добровільно перерахованих для цільового використання з метою охорони культури, медицини, установам науки, освіти, культури, заповідникам, музеям-заповідникам, а також неприбутковим установам і організаціям; правильності віднесення сум витрат, пов'язаних з придбанням, добудовою об'єкта незавершеного будівництва та введення його в експлуатацію; правильності віднесення до собівартості продукції витрат на оплату праці та внесків на загальнообов'язкове державне соціальне та пенсійне страхування; правильності віднесення до складу собівартості продукції амортизаційних витрат.

Джерелами інформації при аудиті витрат на виробництво

продукції виступають: наказ про облікову політику підприємства, Закон України “Про оподаткування прибутку підприємств” у редакції від 22.05.1997 р. №283/97-ВР (зі змінами і доповненнями), П(С)БО 16 “Витрати”, типові положення з планування, обліку та калькулювання собівартості продукції № 186, 334, 452, 473, кошториси, накази, положення про порядок виплати премій, матеріальної допомоги, витрати на виплату авторських винагород, Інструкція про статистику заробітної плати, калькуляційні картки, акти про брак виробництва, журнали обліку витрат на реалізацію продукції, відомість аналітичного обліку та журнал за рахунком 23 „Незавершене виробництво”, відомості з нарахування заробітної плати, відомості з нарахування амортизації основних засобів та нематеріальних активів, накопичувальні відомості за рахунками витрат, Головна книга, фінансова звітність.

Послідовність аудиту витрат на виробництво продукції, виконання робіт, надання послуг: 1. Дослідження наказу з облікової політики стосовно питань, пов'язаних з обліком витрат на виробництво готової продукції. 2. Аналіз Головної книги (за відповідними рахунками обліку). 3. Аудит реєстрів синтетичного обліку витрат на виробництво, який передбачає перевірку правильності групування та зведення інформації щодо витрат на відповідних рахунках синтетичного обліку. 4. Аудит реєстрів аналітичного обліку витрат на виробництво. 5. Інвентаризація незавершеного виробництва. 6. Перевірка та аналіз бухгалтерських документів на списання матеріальних витрат на собівартість готової продукції. 7. Перевірка та аналіз бухгалтерських документів з витрат на оплату праці. 8. Перевірка та аналіз бухгалтерських документів з нарахування амортизації основних засобів і нематеріальних активів. 9. Аналіз відомостей з калькулювання собівартості продукції. 10. Аналіз бухгалтерської звітності.

До типових порушень при аудиті витрат виробництва продукції, виконання робіт, надання послуг відносять: завищення чи заниження витрат на виробництво внаслідок вибору неправильної бази розподілу загальновиробничих витрат; необґрунтоване віднесення на витрати виробництва адміністративних витрат чи витрат на збут; неправильне віднесення на собівартість продукції, робіт, послуг амортизаційних відрахувань за невиробничими основними засобами тощо.

7.4. Методика та організація аудиту пасивів підприємства

7.4.1. Аудит розрахунків з постачальниками і підрядниками.

На рахунку 63 “Розрахунки з постачальниками та підрядниками” ведеться облік розрахунків з постачальниками та підрядниками за одержані товарно-матеріальні цінності, виконані роботи і надані послуги.

Завдання аудиту з постачальниками та підрядниками: правильність оцінки відображення заборгованості з постачальниками та підрядниками у бухгалтерському обліку і фінансовій звітності; відповідність даних синтетичного і аналітичного обліків; своєчасність розрахунків з постачальниками та підрядниками підприємства; наявність і правильність оформлення первинних документів, які є підставою для відображення в бухгалтерському обліку заборгованості з постачальниками та підрядниками; оцінка стану внутрішнього контролю й аудиту з постачальниками та підрядниками.

Джерелами інформації аудиту з постачальниками та підрядниками є: платіжні доручення, вимоги-доручення, рахунки-фактури, товарно-транспортні накладні, договори на поставку товарів, надання послуг або отримання робіт, реєстр операцій за рахунками з постачальниками, Головна книга, картки складського обліку, звіти руху товарів, реєстри та реєстри бухгалтерського обліку, фінансова звітність.

Послідовність аудиту розрахунків з постачальниками та підрядниками: 1. Перевірка результатів інвентаризації. 2. Перевірка укладених договорів з постачальниками та підрядниками. 3. Перевірка достовірності поданих до оплати рахунків постачальників. 4. Перевірка показників аналітичного обліку розрахунків з постачальниками з синтетичним.. 5. Перевірка виникнення заборгованості, строки її давності та причини непогашення. 6. Перевірка правильності відображення господарських операцій у первинних бухгалтерських документах, Головній книзі та фінансовій звітності.

До типових порушень при аудиті з постачальниками та підрядниками необхідно віднести наступні: недостовірність поданих до оплати рахунків постачальників; неправильний перелік кредиторів; невідповідність даних синтетичного і аналітичного обліків розрахунків; неправильне оформлення первинних бухгалтерських документів; неправильна кореспонденція рахунків бухгалтерського обліку за операціях з розрахунків; несвоєчасність розрахунків з постачальниками та підрядниками підприємства; неправильне відображення заборгованості у

фінансовій звітності за строками її виникнення та погашення або непогашення.

7.4.2. Аудит кредиторської заборгованості за кредитами банків. Відповідно до П(С)БО 11 “Зобов’язання” кредиторська заборгованість за банківськими кредитами, поряд з іншими зобов’язаннями підприємства, класифікується на довгострокову та поточну. Тому й аудит банківських кредитів повинен будуватися відповідно до такої класифікації.

Завдання аудиту кредиторської заборгованості за кредитами банків : перевірка дотримання порядку, за яким на підставі кредитних договорів регламентуються кредитні взаємовідносини між банком і підприємством клієнта, яка передбачає дослідження законності отримання й використання банківських кредитів за їх цільовим призначенням, своєчасності та повноти сплати відсотків за користування кредитними коштами, своєчасності погашення самої суми кредиту).

Аудит кредитних операцій доцільно проводити за видами позик (кредитів): під товарооборот, товари сезонного нагромадження, на тимчасові потреби тощо.

Джерелами інформації аудиту кредиторської заборгованості за кредитами банків є: статут, кредитні угоди, платіжні доручення, рахунки-фактури та товарно-транспортні накладні, договори на поставку товарів, надання послуг або отримання робіт, дані банківських виписок за розрахунковим рахунком у національній та іноземній валюті, Головна книга, касова книга, реєстри та реєстри бухгалтерського обліку, фінансова звітність.

Послідовність аудиту кредиторської заборгованості за кредитами банків: 1. Перевірка записів у Головній книзі і балансі з метою з’ясування, якими видами позик користується підприємство. Для перевірки дотримання порядку кредитування, оформлення позик та погашення аудитор керується Інструкцією №3 про відкриття банками рахунків у національній і іноземній валюті, затвердженою постановою Правління НБУ від 27.05.1996 р. №121. 2. Дослідження укладених кредитних договорів на підприємстві клієнта з метою встановлення валюти кредиту, його цільового використання, суми та термінів погашення, встановленої відсоткової ставки, визначення забезпечення кредитних коштів (майно підприємства чи майнового поручителя), санкцій за порушення умов кредитного договору. 3. Перевірка за даними балансу, записами в реєстрі

аналітичного обліку і первинними документами цільового використання банківської позики. 4. Перевірка наявних фактів виникнення простроченої заборгованості, причому аудитору слід з'ясувати причини, суму збитків у зв'язку зі сплатою відсотків підвищеної ставки. Основними причинами виникнення простроченої заборгованості є невиконання плану товарообороту, порушення позичальниками договірних зобов'язань, затоварювання тощо. 5. Аналіз виконання плану товарообороту і стану товарних запасів. 6. Перевірка правильності відображення витрат на сплату відсотків у бухгалтерському обліку та фінансовій звітності. 7. Аналіз класифікації банківських позик на довгострокові й поточні та правильність визначення оцінки вартості довгострокових зобов'язань (довгострокові зобов'язання, на які нараховуються відсотки, відображаються в балансі за їх теперішньою вартістю, яка залежить від умов і виду зобов'язання). 8. Вивчення повноти та достовірності розкриття інформації щодо кредитних зобов'язань у примітках до фінансової звітності.

Найбільш типовими порушеннями при аудиті кредиторської заборгованості за кредитами банків є: внесення до забезпечення безтоварних рахунків при кредитуванні під розрахункові документи в дорозі некредитованих товарно-матеріальних цінностей, неточні відомості про склад товарних запасів сезонного нагромадження тощо.

7.4.3. Аудит розрахунків з оплати праці та розрахунків з державними цільовими фондами. Аудит дотримання трудового законодавства і розрахунків з оплати праці є трудомістким та відповідальним. Досліджуючи питання розрахунків з оплати праці, аудитору слід пам'ятати, що за бухгалтерськими даними криються різнобічні інтереси роботодавця, працівника і держави.

Мета аудиту розрахунків з оплати праці й за соціальним страхуванням – установлення об'єктивної істини про інформацію, що відображена у фінансовій звітності, в бухгалтерському обліку та первинних документах щодо повноти, об'єктивності, достовірності й законності з питань дотримання трудового законодавства і розрахунків з оплати праці.

До найважливіших завдань аудиту розрахунків з працівниками з оплати праці відносяться: перевірка правильності нарахування основної, додаткової заробітної плати та інших заохочувальних і компенсаційних виплат; перевірка обґрунтованості віднесення витрат на оплату праці на собівартість продукції або на витрати операційної діяльності, які не включаються до собівартості реалізованої продукції; ви-

вчення правильності розподілу витрат на оплату праці між видами готової продукції (виконаних робіт, наданих послуг) та за звітними періодами; перевірка своєчасності розрахунків з працівниками з оплати праці; перевірка правильності нарахувань на фонд оплати праці; перевірка правильності нарахувань на фонд оплати праці та утримань із заробітної плати і своєчасності їх сплати відповідним органам; перевірка стану обліку розрахунків з працівниками з оплати праці.

Джерела інформації при перевірці розрахунків з оплати праці: Кодекс законів про працю України (КЗпП), Закон України “Про охорону праці”, Закон України “Про відпустки”, Закон України “Про розмір внесків на деякі види загальнообов’язкового державного соціального страхування”, Закон України “Про збір на обов’язкове державне пенсійне страхування”, Закон України “Про загальнообов’язкове державне соціальне страхування на випадок безробіття”, Закон України “Про податок з доходів фізичних осіб”, Інструкція про статистику заробітної плати П(С)БО 1, 2, 3, 4, 16, нормативно-довідникова інформація з обліку праці і заробітної плати, колективний договір, первинні документи з обліку праці і заробітної праці (накази, трудові угоди, контракти, особові картки, наряди, рапорти), облікові реєстри (журнали 3, 5, 5А, розрахунково-платіжні відомості, таблиці обліку робочого часу, Головна книга), фінансова звітність (ф. №1, 2, 3). Аудитор повинен розпочати роботу з вивчення організації й ефективності праці та її охорони, з правильного застосування та дотримання умов оплати праці, економічної обґрунтованості норм виробітку тощо.

Аудитор повинен впевнитися в наявності на підприємстві колективного договору – документа, в якому узагальнюються й деталізуються основні вимоги законодавства, встановлюються загальні для всіх професій на підприємстві вимоги, у тому числі з охорони праці, та узгоджуються питання, які відповідно до законодавства вимагають спільного рішення власника та трудового колективу (профспілкової організації).

Методом вибіркової перевірки аудитор аналізує правильність нарахування заробітної плати та інших виплат працівникам підприємства.

Послідовність перевірки: 1. Перевірка дотримання законодавства щодо організації ведення бухгалтерського обліку. 2. Перевірка відображення у первинних документах та формах звітності чисельності працівників і середньоспискової чисельності працюючих. 3. Аудит прави-

льності визначення обсягів виконання робіт. 4. Перевірка наявності в документах обліку осіб, що не брали участі у виконанні робіт. 5. Аудит ідентичності даних аналітичного обліку з оплати праці показникам синтетичного обліку в Головній книзі та балансі. 6. Перевірка законності доплат і надбавок до основної заробітної плати. 7. Перевірка реальності віднесення витрат з оплати праці на собівартість продукції. 8. Перевірка правильності нарахувань та утримань на фонд заробітної плати підприємства. 9. Перевірка своєчасності сплати утримань із заробітної плати до відповідних цільових фондів.

Під час перевірки правильності нарахування і виплати заробітної плати слід встановити: чи відповідають дані відомостей на виплату заробітної плати тарифікаційним спискам працівників; наявність у відомості печатки, підписів керівника та бухгалтера; чи немає у відомостях підчисток і необумовлених виправлень; чи вказані дати виплати і підписи працівників про отримання заробітної плати; правильність підрахунків платіжної відомості; чи правильно пораховані суми утриманих і перерахованих податків із заробітної плати працівників; ідентичність підписів у відомості й особовій справі.

Премії та заохочування, пов'язані з трудовою діяльністю, визначають на основі положення, яке розробляється на підприємстві відповідно до типового.

Під час перевірки виплати премій слід встановити: чи виконано умови, згідно з якими премія виплачується шляхом перевірки всіх показників за даними бухгалтерського і статистичного обліків; чи дотримано порядку зниження розміру або позбавлення премій тощо.

До типових порушень при аудиті розрахунків з оплати праці й за соціальним страхуванням необхідно віднести наступні: завищення обсягів робіт у документах на оплату праці відносно фактично виконаних; використання підставних осіб при виконанні тимчасових та сезонних робіт; неправильне віднесення нарахованих сум заробітної плати на відповідні рахунки бухгалтерського обліку; застосування пільг при оподаткуванні прибутковим податком без наявності документів, що підтверджують пільги; несвоєчасність сплати нарахувань на фактичні витрати на оплату праці відповідним органам; заниження фактичних витрат на оплату праці з метою зменшення відповідних нарахувань та утримань із заробітної плати; несвоєчасність розрахунків з працівниками з оплати праці.

7.4.4. Аудит розрахунків з бюджетами. Одними з важливих чин-

ників розв'язання економічної кризи в суспільстві є вдосконалення системи оподаткування.

Мета аудиту розрахунків з бюджетом – висловлення аудитором думки про те, чи відповідають ці розрахунки за всіма податками і зборами, в усіх суттєвих аспектах нормативним документам, які регламентують порядок їх нарахування та сплати до бюджету.

Завдання аудитора – перевірити правильність обчислення податків і платежів та своєчасність і повноту їх сплати. Перевірці підлягає кожний вид податку та платежу. До основних нетоварних розрахункових операцій належать розрахунки з бюджетом (із фінансовими органами) за податки з обороту (акцизний збір, ПДВ тощо), з прибутків, з доходу працівників та ін.

У процесі аудиту вивчають акти перевірок, проведених Державною податковою адміністрацією, банком, Пенсійним фондом тощо. Крім того, з'ясовують причини прострочення платежів, за чий рахунок віднесена пеня, яких заходів вжито до винних осіб за несвоєчасне перерахування коштів.

Основними джерелами інформації для перевірки розрахунків з бюджетом є: довідки і розрахунки, декларації за окремими видами платежів, виписки банків і додані до них документи про перерахування належних сум у бюджет, бухгалтерські записи на рахунок 64 “Розрахунки за податками і платежами”, реєстри синтетичного й аналітичного обліку, баланс та інші види фінансової звітності.

Під час аудиторської перевірки слід уточнити правильність виведення оборотів і сальдо за кожним видом податків та платежів на кінець звітного періоду, для чого дані аналітичного обліку кожного виду податку чи платежу порівнюють із залишками в реєстрах аналітичного обліку і Головній книзі за рахунком 64 “Розрахунки за податками і платежами” чи іншими рахунками. Якщо виявлено неточності у розрахунках, потрібно вжити заходів щодо їх усунення і з'ясувати, чи підприємство заплатило штрафи, пеню податковим адміністраціям за неправильне визначення розміру платежу або його прострочення. Штрафи і пеню слід стягувати з посадової особи, винної у простроченні або в неправильному обчисленні платежу в бюджет.

Під час аудиторської перевірки правильності нарахування і сплати окремих видів податків керуються законодавчими актами про оподаткування прибутку підприємств, про податок з доходів фізичних осіб, про

податок на додану вартість, про акцизний збір тощо.

Основним джерелом надходження коштів до бюджету є податок з прибутку підприємств відповідно до Закону України “Про оподаткування прибутку підприємств”. Об’єкт оподаткування – балансовий прибуток платника податку, що визначається за правилами вказаного Закону. При цьому прибуток підприємства оподатковується за базовою ставкою – 25%.

Мета такого аудиту – встановлення відповідності методики визначення податку на прибуток, що застосовується на підприємстві, діючим нормативним документам для сформування думки про достовірність фінансової (бухгалтерської) звітності в усіх суттєвих аспектах.

Завдання аудиту: встановлення правильності визначення та відображення в обліку об’єкта оподаткування; перевірка порядку нарахування та строків сплати податку на прибуток; перевірка правильності і обґрунтованості пільг з податку на прибуток, що застосовуються; перевірка відповідності розрахунків з податку на прибуток даним бухгалтерського обліку і звітності.

Послідовність перевірки: 1. Перевірка правильності визначення оподатковуваного прибутку та його складових. 2. Перевірка правильності застосування ставки оподаткування. 3. Перевірка правильності розрахунку консолідованого податку. 4. Перевірка правильності розрахунку суми зменшення податкового зобов'язання. 5. Перевірка відповідності сум податку, вказаних у розрахунках, даним бухгалтерського (податкового) обліку. 6. Перевірка повноти і своєчасності нарахування та перерахування податку. 7. Перевірка відповідності даних аналітичного обліку даним синтетичного обліку і звітності.

До типових порушень при аудиті розрахунків з бюджетом необхідно віднести наступні: неправильний перелік податків і зборів, які сплачує підприємство; неповне та неправильне відображення бази оподаткування щодо кожного податку чи збору; неправильне застосування ставок податків і зборів, а також помилкові арифметичні розрахунки з нарахування податків; незаконне та необґрунтоване застосування пільг щодо податків і зборів; неповнота та несвоєчасність сплати платежів і зборів до бюджету; неправильно складені декларації, розрахунки за платежами до бюджету і своєчасність їх подачі до податкового органу; неправильне відображення розрахунків з бюджетом у системі бухгалтерського обліку та фінансовій звітності.

Запитання для самодіагностики

1. Яким якісним характеристикам має відповідати фінансова звітність підприємства?
2. Підтвердження яких якісних характеристик фінансової звітності підприємства належить до компетенції аудитора?
3. Етапи аудиту фінансової звітності.
4. Що розуміють під межами аудиту фінансової звітності?
5. Напрямки перевірки аудитором форм фінансової звітності.
6. Завдання аудиторської перевірки основних засобів.
7. Джерела інформації для отримання аудиторських доказів щодо грошових коштів та касових операцій.
8. Послідовність аудиту наявності й руху грошових коштів.
9. Цілі та завдання аудиторської перевірки дебіторської і кредиторської заборгованостей.
10. Особливості проведення аудиту розрахунків підприємства з бюджетом.
11. Назвіть основні способи, методи й прийоми аудиторської перевірки операцій з матеріальними цінностями, розрахунків з оплати праці.

Питання для самостійного опрацювання

1. Визначте й опишіть особливості аудиту касових операцій.
2. Складіть алгоритм аудиту операцій з грошовими коштами на рахунках у банку; валових доходів та валових витрат.
3. Опишіть особливості аудиту розрахунків за податками та зборами.

Практичні завдання і ситуації

Завдання 1. 2ПФ.Е 013П.О 06

Необхідно визначити зміст порушення.

Вихідні дані. В.П. Самофалов є штатним працівником ВАТ «Тур» з посадовим окладом 1 000 грн. У липні поточного року йому нараховані: оклад – 800 грн., допомога з тимчасової непрацездатності – 200 грн, премія за результатами роботи – 400 грн. За розрахунково-платіжною відомістю утримання склали: пенсійний фонд – 14 грн, фонд соціального страхування на випадок тимчасової непрацездатності – 14 грн, фонд

соціального страхування на випадок безробіття – 7 грн, податок з доходів фізичних осіб – 150 грн, профспілкові внески – 10 грн. До виплати визначена сума – 1 205 грн. У бухгалтерському обліку ці операції відображені так:

Дебет	Кредит	Сума
66	64	195 грн.
66	30	1205 грн.

Контрольні тести

1. При перевірці правильності переоцінки основних засобів аудитор використовує наступні методи:

- а) тестування на відповідність, порівняння;
- б) суцільне дослідження, експертиза;
- в) вибіркове дослідження, документальні методи.

2. Аудитором перевіряється власний капітал і зобов'язання, виходячи з:

- а) установлення забезпечення зобов'язань;
- б) установлення повноти формування статутного капіталу;
- в) установлення обґрунтованості операцій з формування прибутку і збитків та їх використання, встановлення повноти формування статутного капіталу, перевірки повноти відображення показників власного капіталу.

Переходьте до вивчення наступної теми якщо ви

знаєте:	вмієте:
1) мету аудиту фінансової звітності; 2) завдання аудиту фінансової звітності; 3) мету, завдання та джерела аудиту активів підприємства; 4) мету, завдання та джерела аудиту пасивів підприємства.	1) здійснювати аудит активів підприємства; 2) аудит пасивів підприємства.

Тема 8. Аудиторський висновок та інші підсумкові документи

Ключові терміни і поняття: аудиторський висновок, модифікація висновку незалежного аудитора, елементи аудиторського висновку, аудиторський звіт.

Вивчення теми передбачає розгляд таких питань:

8.1. Сутність, зміст і структура аудиторського висновку.

8.2. Види аудиторських висновків та умови їх надання.

8.3. Інші підсумкові документи.

Запитання для самодіагностики

Питання для самостійного опрацювання

Практичні завдання і ситуації

Контрольні тести

Компетенції, яких набувають студенти після вивчення цієї теми

Зміст компетенції	Шифр
Знати складові елементи аудиторського висновку	ЗПФ.С 023Р.О 01
Визначати різницю між аудиторським звітом та аудиторським висновком	ЗПФ.С 023Р.О 02
Визначати обставини, що сприяють модифікації аудиторського висновку	ЗПФ.С 023Р.О 03
Вміти обирати залежно від виявлених обставин вид аудиторського висновку	ЗПФ.Д 023Р.Н 04
Вміти складати аудиторський звіт та аудиторський висновок	ЗПФ.Д 023Р.О 05

Нормативні документи, які слід використовувати при підготовці до заняття: Закон України “Про аудиторську діяльність”, МСА 700 “Висновок незалежного аудитора щодо повного пакета фінансових звітів загального призначення”, МСА 701 “Модифікація висновку незалежного аудитора”, МССП 4400 “Завдання з виконання погоджених процедур стосовно фінансової інформації”, МССП 4410 “Завдання з підготовки фінансової інформації”.

8.1. Сутність, зміст і структура аудиторського висновку

Відповідно до ст. 7 Закону України “Про аудиторську діяльність”, під *аудиторським висновком* слід розуміти “документ, що складений відповідно до стандартів аудиту та передбачає надання впевненості користувачам щодо відповідності фінансової звітності або іншої інформації концептуальним основам, які використовувалися про її складанні” [3].

Думка аудитора формується в контексті застосування основи фінансової звітності, а перелічені стандарти аудиту встановлюють більш конкретні та зрозумілі вимоги до процесу формування аудиторської думки. Цей процес включає оцінку, розгляд та вивчення обставин, які надають аудиторіві достатньої впевненості, що фінансові звіти не містять суттєвих викривлень (рис. 8.1) [24].

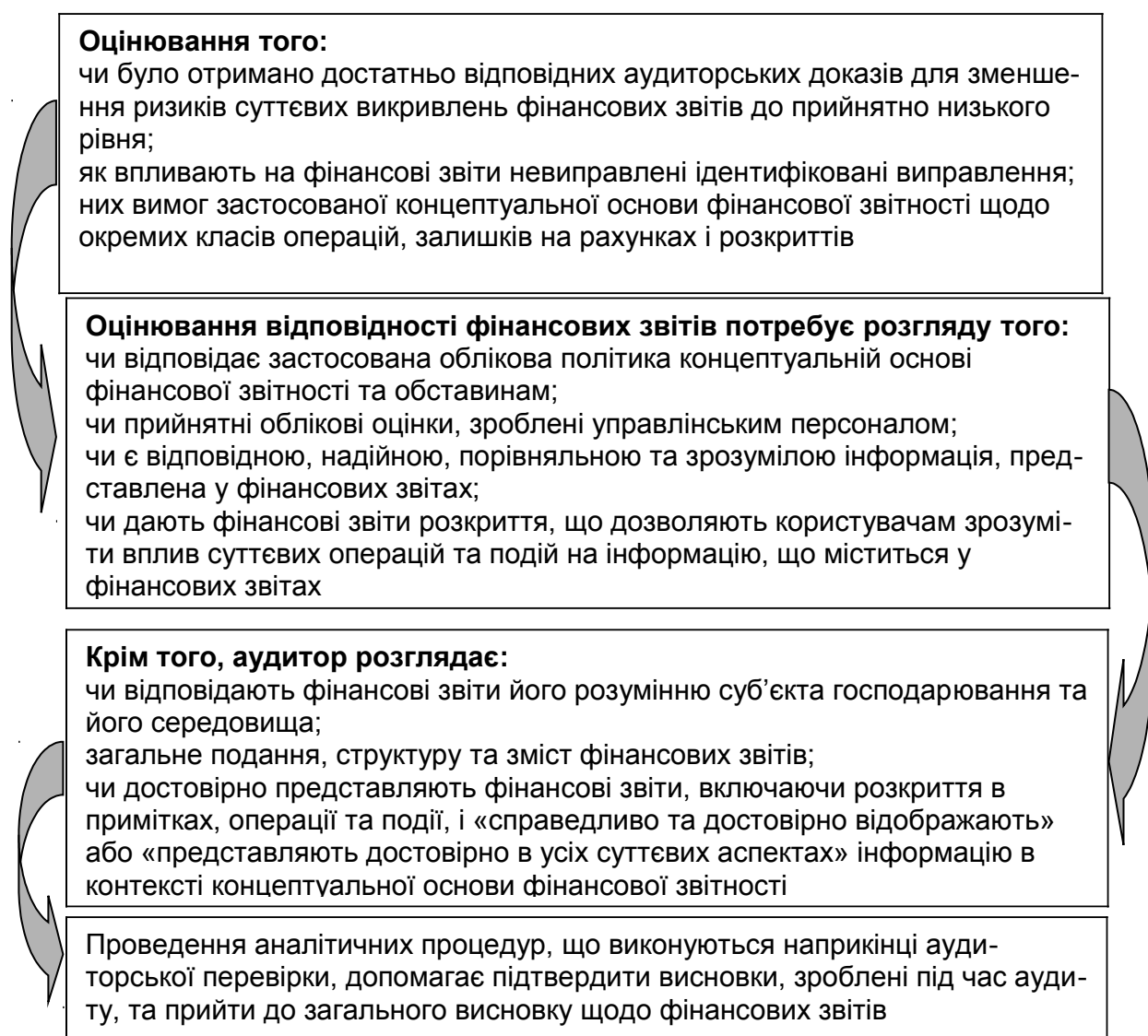


Рис. 8.1. Процес формування аудиторської думки відповідно до МСА

Чинні в Україні МСА надають рекомендації щодо форми і змісту аудиторського висновку. Встановлені також вимоги щодо обов'язкової кількості елементів аудиторського висновку, характеристика яких наведена в табл 8.1 [24].

Таблиця 8.1

Характеристика основних елементів аудиторського висновку

№ з/п	Основні елементи аудиторського висновку	Характеристика відповідно до МСА
1	2	3
1	Заголовок	Указує на те, що це висновок незалежного аудитора; підтверджує, що аудитор виконав усі відповідні етичні вимоги щодо незалежності; відрізняє висновок незалежного аудитора від інших висновків; назва аудиторської фірми (аудитора); повна назва суб'єкта господарювання, що перевірявся; період перевірки
2	Адресат	Назва адресата, кому призначений висновок (відповідно до обставин завдання)
3	Вступний параграф	Найменування суб'єкта господарювання; підтвердження того, що звіти пройшли аудиторську перевірку; назва кожного із фінансових звітів, що складають пакет; посилання на важливі аспекти облікової політики та інші пояснювальні примітки; дата та період, якого стосуються фінансові звіти; номери сторінок, на яких подано фінансові звіти, якщо звіти подано разом з іншою інформацією
4	Відповідальність управлінського персоналу за фінансові звіти	Опис обсягу відповідальності управлінського персоналу за достовірність відображення інформації у фінансових звітах; опис додаткової відповідальності (в контексті умов завдання)
5	Відповідальність аудитора	Опис обсягу відповідальності аудитора; посилання на використані МСА; опис процесу аудиту
6	Аудиторська думка	Думка аудитора щодо фінансових звітів
7	Інші питання	Опис питань, що дають додаткове пояснення стосовно відповідальності аудитора (за умовами завдання або спеціальними вимогами)

Закінчення табл. 8.1

1	2	3
---	---	---

8	Інші обов'язки стосовно надання висновку	Висновок щодо вимог законодавчих та нормативних актів
9	Підпис аудитора	Підпис від імені аудиторської фірми (керівника, який має сертифікат аудитора, або декількома підписами, якщо це необхідно)
10	Дата аудиторського висновку	Указується дата, на яку аудитор розглянув вплив подій та операцій, відомих аудитору і які мали місце до цієї дати (як правило, останній день роботи у клієнта)
11	Адреса аудитора	Місце фактичного перебування аудиторської фірми (аудитора) в країні, де практикує аудитор

Аудиторський висновок складається з дотриманням установлених норм та стандартів і має містити підтвердження або аргументовану відмову від підтвердження достовірності, повноти та відповідності чинному законодавству фінансової звітності підприємства-клієнта. Перед складанням аудиторського висновку аудитор остаточно оцінює аргументованість своїх тверджень і доказів.

8.2. Види аудиторських висновків та умови їх надання

Відповідно до МСА 700 “Висновок незалежного аудитора щодо повного пакета фінансових звітів загального призначення” та МСА 701 “Модифікація висновку незалежного аудитора” аудиторський висновок може бути безумовно-позитивним та модифікованим. В свою чергу, модифікований висновок може надаватися у вигляді безумовно-позитивного висновку з пояснювальним параграфом, умовно-позитивного, негативного висновку або у вигляді відмови від надання висновку про вірогідність фінансової звітності підприємства.

Безумовно – позитивний висновок складається, якщо виконано такі умови: аудитор отримав необхідну інформацію та пояснення і вони є достатньою базою для відображення реального стану справ на підприємстві; дані достовірні за суттєвими питаннями; фінансова звітність відповідає прийнятій на підприємстві системі бухгалтерського обліку, що, у свою чергу, відповідає вимогам чинного законодавства України; фінансова звітність складена на підставі правильних облікових даних і позбавлена суттєвих відхилень від нормативних положень; фінансова звітність складена відповідно до Закону України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” і Положень (стандартів) бухгалтерського обліку.

Ураховується також стан бухгалтерського обліку та фінансової звітності підприємства.

У позитивному висновку можуть бути використані такі стверджувальні вислови, як “складені фінансові звіти представляють достовірно, в усіх суттєвих аспектах...”, або “складені фінансові звіти справедливо і достовірно відображають...”. Ці терміни є еквівалентними.

У разі необхідності надання модифікованого аудиторського висновку аудиторі необхідно керуватися стандартами і рекомендаціями, які надає МСА 701 “Модифікація висновку незалежного аудитора”. Аудиторський висновок вважається модифікованим, якщо до нього додається пояснювальний параграф або якщо думка аудитора не є безумовно – позитивною. Модифікується текст аудиторського висновку для таких випадків, як: питання, що не впливають на думку аудитора – аудитор повинен модифікувати аудиторський висновок, додаючи пояснювальний параграф, що висвітлює суттєве питання, яке стосується проблеми безперервності діяльності суб’єкта господарювання, існування значної невизначеності, вирішення якої залежить від майбутніх подій та може вплинути на фінансові звіти, інші питання; питання, що впливають на думку аудитора: умовно-позитивна думка, відмова від висловлення думки, негативна думка.

Умовно-позитивна думка висловлюється, якщо аудитор доходить висновку, що не можна висловити безумовно-позитивну думку, але вплив будь-якої незгоди з управлінським персоналом стосовно неприйнятності обраної облікової політики, методу її застосування або адекватності розкриття інформації у фінансовій звітності або обмеження обсягу роботи аудитора, коли аудитор не може одержати всю необхідну інформацію й пояснення та зібрати достатньо доказів, не є достатньо суттєвим і всеосяжним, щоб вимагати від аудитора негативного висновку або відмови від висловлення думки.

Негативна думка висловлюється, якщо вплив незгоди з управлінським персоналом на фінансові звіти є настільки суттєвим і всеосяжним, що аудитор доходить висновку, що висвітлення умовно-позитивної думки (чи інша модифікація висновку) про звітність не є адекватним для розкриття оманливого чи неповного характеру фінансових звітів.

Відмова від висловлення думки відбувається, коли можливий вплив обмеження обсягу є настільки суттєвим і всеосяжним, що аудитор не зможе отримати достатньої кількості аудиторських доказів і, як наслі-

док, не може висловити думку про фінансові звіти.

На рис. 8.2 [61], відображено різні види аудиторських висновків, їх зміст, перелік певних питань та обставин, що впливають на аудиторську думку.

На висловлення тієї чи іншої думки аудитора, що виражається у певній формі аудиторського висновку, впливають як суттєвість встановлених відхилень у самій фінансовій звітності, так і суттєвість фактів, обставин чи подій, які в будь-якій мірі обмежують роботу аудитора на об'єкті перевірки. У будь-якому разі, якщо аудитор висловлює думку іншу, ніж безумовно-позитивна, він повинен чітко описати у висновку всі обґрунтовані причини і по змозі дати кількісний опис можливого впливу на фінансові звіти.

8.3. Інші підсумкові документи

Окрім аудиторського висновку – документа, в якому відображається незалежна думка аудитора щодо достовірності фінансових звітів і який є документом загального користування, аудитор складає також додаткові підсумкові документи, одним з яких є аудиторський звіт.

Аудиторський звіт – це додаткова підсумкова документація, що складається виключно в інтересах замовника аудиту. Оскільки додаткова підсумкова документація не є обов'язковою й видається замовнику в тому випадку, якщо аудитор вважає це необхідним, або у випадку, коли це обумовлено в договорі (додатковій угоді), то оформляється звіт як додаток до аудиторського висновку, якщо аудитор посилається на нього, або як самостійний документ [83].

Додаткова підсумкова документація аудиту може оформлятися під однією з таких назв: “Аудиторський звіт”, “Звіт про проведення аудиту”, “Звіт про результати проведення аудиту”, “Звіт про експрес-огляд”, “Експертний огляд”, “Зауваження та рекомендації за результатами аудиторської перевірки”, “Лист-інформування клієнта” тощо.

Залежно від мети аудиторської перевірки та її результатів аудиторський звіт за формою і змістом не може бути стандартизованим і, як правило, це великий за обсягом документ, який містить виявлені порушення у фінансово-господарській діяльності підприємства-клієнта.



Рис. 8.2. Види висновків незалежного аудитора щодо фінансової звітності

Отже, слід з'ясувати, за якими видами завдань аудитором у якості підсумкового документа надається не висновок, а аудиторський звіт.

До таких завдань слід віднести [78]: завдання з виконання погоджених процедур стосовно фінансової інформації – це виконання тих аудиторських процедур, які були погоджені аудитором, суб'єктом господарювання та будь-якими відповідними третіми сторонами з наданням звіту про фактичні результати. Завдання з виконання погоджених процедур може включати виконання аудитором визначених процедур стосовно окремих статей фінансової інформації (наприклад, дебіторської або кредиторської заборгованості, операцій зі зв'язаними сторонами, обсягів продажу і прибутку підрозділів суб'єкта господарювання), фінансового звіту (наприклад, балансу) або навіть повного пакета фінансових звітів; підготовку фінансової інформації – це використання аудитором бухгалтерського досвіду для збирання, класифікації та узагальнення фінансової інформації в ході підготовки фінансових звітів, а також іншої бухгалтерської інформації.

Оскільки перелічені завдання не передбачають, що аудитор буде висловлювати свою незалежну думку стосовно них, у зв'язку з цим МССП 4400 “Завдання з виконання погоджених процедур стосовно фінансової інформації” описує підсумкові документи щодо виконання таких завдань, як складання звітів. У таких звітах обов'язково зазначаються мета й погоджені процедури завдання для того, щоб надати користувачеві зрозуміти характер і обсяг виконаної роботи.

Метою МССП 4410 “Завдання з підготовки фінансової інформації” є встановлення положень і надання рекомендацій стосовно професійних обов'язків бухгалтера при виконанні завдань з підготовки фінансової інформації, а також щодо форми і змісту висновку, який бухгалтер надає у зв'язку з такою підготовкою.

Стандарт використовує термін “бухгалтер”, а не “аудитор” з метою проведення розмежування між аудиторською перевіркою й виконанням завдання з підготовки інформації, при якому аудитор вважається професійним бухгалтером-практиком.

Після завершення аудиту один примірник підсумкової документації (аудиторський висновок та додаткова документація) залишається в аудитора (аудиторській фірмі). З урахуванням забезпечення зберігання та конфіденційності аудиторська фірма (аудитор) установлює порядок і термін зберігання підсумкової документації відповідно до законодавчо-

нормативної бази, але не менш як п'ять років з дати аудиторського висновку.

Запитання для самодіагностики

1. Дайте визначення аудиторського висновку.
2. Які підсумкові документи складаються за результатами аудиту?
3. Які встановлено вимоги щодо оформлення аудиторського звіту та аудиторського висновку?
4. Охарактеризуйте структуру та зміст аудиторського висновку.
5. Які види аудиторського висновку складаються та які відмінності між ними?
6. Яка різниця між аудиторським висновком та звітом?

Питання для самостійного опрацювання

1. Опишіть події, що відбулися до дати підписання аудиторського висновку.
2. Опишіть події, що відбулися після звітної дати, але до і після надання бухгалтерської звітності користувачам.
3. Дайте характеристику аналітичних процедур на етапі завершення аудиту.

Практичні завдання і ситуації

Завдання 1. ЗПФ.Д 023Р.О 05

Визначте за наведеними прикладами вид аудиторського висновку та причину, що обумовила його надання:

“... У зв'язку з неможливістю перевірки фактів наявності основних засобів і неможливістю підтвердження дебіторської та кредиторської заборгованостей, через обмеження суб'єктом господарювання обсягу нашої роботи, ми не можемо надати висновок щодо наведених фактів.

На нашу думку, відсутність цієї інформації суттєво впливає на показники фінансових звітів, а тому аудитори відмовляються від висловлювання думки про достовірність фінансових звітів”.

Завдання 2. ЗПФ.Д 023Р.О 05

Визначте за наведеними прикладами вид аудиторського висновку та причину, що обумовила його надання:

“... У результаті проведення аудиту було встановлено, що фінансові звіти не відображають справедливо й достовірно суму

нарахованого зносу основних засобів, тобто методи нарахування зносу не відповідають вибраній обліковій політиці. Це призвело до викривлення оцінки залишкової (балансової) вартості основних засобів підприємства, що суттєво вплинуло на валюту балансу.

Крім того, облік вибуття засобів на підприємстві здійснювався методом середньозваженої вартості. У фінансових звітах усі запаси відображено з врахуванням цієї оцінки вибуття, однак відповідно до П(С)БО 9 “Запаси” слід було розрахувати залишки запасів для відображення у звітності за найменшою з двох оцінок: первісною вартістю або чистою вартістю реалізації, що також суттєво вплинуло на валюту балансу.

Отже, невідповідне розкриття інформації і незгода з приводу облікової політики підприємства обґрунтовує негативну думку аудитора про фінансову звітність”.

Завдання 3. ЗПФ.Д 023Р.О 05

Визначте за наведеними прикладами вид аудиторського висновку та причину, що обумовила його надання:

„... У результаті проведення аудиту встановлено, що у фінансових звітах не відображена сума резерву сумнівних боргів, що, на нашу думку не відповідає положенням (стандартам) бухгалтерського обліку. Суму цього резерву за рік, що закінчився 31 грудня 2009 року, необхідно визначити, виходячи з платоспроможності окремих дебіторів. Отже, чисту реалізаційну вартість дебіторської заборгованості слід зменшити на суму нарахованого резерву сумнівних боргів і зробити коригування фінансових результатів підприємства.

На нашу думку, за винятком впливу на фінансові звіти питань, про які йдеться в попередньому параграфі, фінансові звіти достовірно і повно відображають фінансові інформацію на 31 грудня 2009 р.”;

Завдання 4. ЗПФ.Д 023Р.О 05

Визначте за наведеними прикладами вид аудиторського висновку та причину, що обумовила його надання:

„...Ми не спостерігали за інвентаризацією наявних запасів станом на 31.12.2009 року, оскільки ця дата передуює укладанню договору на аудит. Через характер облікових записів підприємства ми не мали змоги підтвердити кількість запасів за допомогою інших аудиторських процедур. Однак зазначені невідповідності мають обмежений вплив на фінансові звіти і не перекошують загальний фінансовий стан суб'єкта господарювання.

Ми підтверджуємо, що за винятком впливу невідповідностей фінансові звіти в усіх суттєвих аспектах достовірно та повно відображають фінансову інформацію на 31 грудня 2009 р.”

Контрольні тести

1. Чи повинен аудитор розглянути, хто з посадових осіб міг би суттєво викривити звітність унаслідок шахрайства чи помилок:

а) ні, він повинен встановити, яким чином можуть бути викривлені звіти для оцінки ризику аудиту;

б) так, для складання детального звіту замовникам аудиту;

в) ні, він повинен встановити, які статті фінансових звітів викривлені, для складання детального звіту замовникам аудиту;

г) правильна відповідь відсутня?

2. Висловлення аудитором умовно-позитивної думки може відбутися у зв'язку з:

а) незгодою аудитора з управлінським персоналом щодо недостатності розкритої інформації;

б) недостовірністю наданих аудитору документів;

в) незгодою аудитора щодо обраних методів нарахування амортизації;

г) неотримання оплати від клієнта за проведений аудит.

3. Незгода аудитора з управлінським персоналом щодо відповідності методів обліку, які передбачені обліковою політикою, може призвести до:

а) висловлення аудитором умовно-позитивної думки;

б) висловлення аудитором негативної думки;

в) відмови від висловлення аудиторської думки;

г) висловлення позитивної думки з відповідним параграфом, у якому зазначено причини незгоди та їх пояснення.

Переходьте до вивчення наступної теми
якщо ви

знаєте:

- 1) форми звітних документів аудитора;
- 2) види аудиторських висновків;
- 3) відмінності між аудиторським звітом та висновком.

вмієте:

- 1) складати аудиторський висновок;
- 2) визначати думку аудитора за результатами аудиту фінансової звітності;
- 3) складати аудиторський звіт.

Тема 9. Підсумковий контроль

Ключові терміни і поняття: аудиторський висновок, модифікація висновку незалежного аудитора, елементи аудиторського висновку, аудиторський звіт.

Вивчення теми передбачає розгляд таких питань:

9.1. Оцінка результатів аудиту.

9.2. Контроль якості роботи аудиторів.

Питання семінарського заняття

Запитання для самодіагностики

Питання для самостійного опрацювання

Практичні завдання і ситуації

Контрольні тести

Компетенції, яких набувають студенти після вивчення цієї теми

Зміст компетенції	Шифр
Знати заходи контролю якості аудиторських послуг	2ПФ.С 03 ЗП.О 01
Знати елементи системи контролю якості на рівні внутрішньофірмового контролю	2ПФ.С 03 ЗП.О 02
Розуміти роль аудиторського плану в забезпеченні контролю якості роботи аудиторів	2ПФ.С 03 ЗП.О 03
Вміти оцінювати розмір загальної помилки звітності	2ПФ.Е 03 ЗР.О 04
Вміти здійснювати процедури контролю якості аудиторських послуг усередині аудиторської фірми	2ПФ.Е 03 ЗР.О 05
Вміти складати внутрішньофірмові стандарти контролю якості аудиторських послуг в аудиторській фірмі	2ПФ.Е 03 ЗР.О 06

Нормативні документи, які слід використовувати при підготовці до заняття: Концептуальна основа контролю аудиторської діяльності в Україні, затверджена Рішенням АПУ від 27.09.2007 р. №182/3; Положення з національної практики контролю якості аудиторських послуг №1 “Організація аудиторськими фірмами та аудиторами системи контролю якості аудиторських послуг”, затверджене Рішенням АПУ від 27.09.2007 р. №182; Положення про здійснення зовнішніх перевірок якості аудиторських послуг в Україні, затверджене рішенням Палати від 26.05. 2005 р. №149/5.2; Положення про Комісію Аудиторської палати України з контролю якості та професійної етики.

9.1. Оцінка результатів аудиту

Одним із найважливіших моментів виконання плану аудиторських робіт є програма аудиту.

Програма аудиту – це документ, що містить завдання аудиту для конкретного об'єкта, процедури, необхідні для виконання поставлених завдань, обсяг і термін їх виконання.

Аудиторська програма включає [75]: тестування операцій; аналітичні процедури; тестування статей балансу.

Виконання програми аудиту за складовими забезпечує вивчення фінансової інформації підприємства за різними напрямками.

Оскільки програма аудиту є максимально деталізованим документом, який можна використовувати як інструкцію для виконавців аудиту, то вона може слугувати засобом контролю за роботою аудиторів.

Указані у програмі види, зміст і час проведення запланованих процедур повинні співпадати з прийнятими до роботи показниками загального плану, що дає можливість прослідити не тільки за строком виконання запланованих процедур, а також перевірити термін виконання запланованих процедур відповідно до плану перевірки. Тому аудиторська програма допомагає керувати виконавцями аудиту і контролювати їх роботу.

Детальне виконання аудитором усіх передбачених програмою аудиту пунктів дає можливість сформулювати аудиторське судження відносно достовірності фінансових звітів підприємства – клієнта. У свою чергу, аудиторське судження базується на взаємозв'язку таких елементів, як рівень аудиторського ризику, обсяг виконаних аудитором процедур і розмір рівня суттєвості. Тобто аудитор аналізує співвідношення виявлених ним помилок з прийнятим рівнем їх суттєвості. При цьому під помилкою розуміють ненавмисне викривлення у фінансовій звітності, включаючи пропуск суми або розкриття. У даному випадку аудиторіві доцільно класифікувати всі виявлені помилки на два види: допустима похибка й аномальна похибка [24].

Відповідно до Глосарію термінів, виданого Комітетом з міжнародних стандартів обліку, допустимою є максимальна похибка в генеральній сукупності, яку аудитор погодився прийняти.

Під аномальною розуміється похибка, що виникає внаслідок окремої події, яка повторюється лише в особливих випадках, і тому не є репрезентативною похибкою для генеральної сукупності.

Головною метою аудитора при аналізі виявлених помилок є не тільки правильно класифікувати помилки, але і, як зазначалося раніше, співставити їх з прийнятним для фінансової звітності рівнем суттєвості. Слід відзначити, що рівень суттєвості для всіх статей балансу є єдиним. Однак аналіз помилок здійснюється з урахуванням суттєвості кожної статті у фінансовій звітності, відповідно аналізується важливість кожної помилки в кожному рядку звітності.

Наступним етапом оцінки розміру загальної помилки звітності є аналіз характеру несуттєвих помилок і прогноз майбутніх наслідків від помилок. Якщо виявлена помилка не суттєва за розміром, але суттєва за характером (тобто в майбутньому призведе до значного викривлення фінансової звітності), то такі помилки враховуються в загальний розмір помилки у звітності; якщо ж ситуація протилежна, то незначні помилки не враховуються та корегуються на встановлений рівень суттєвості.

9.2. Контроль якості роботи аудиторів

Питання контролю якості роботи аудиторів на сьогодні регулюється і здійснюється на різних рівнях.

1. *Заходи контролю якості на рівні професійної організації, акредитованої Аудиторською палатою України [70]:* затвердження стандартів і відповідних рекомендацій для аудиторів (аудиторських фірм); складання програми перевірки якості, погодженої членами організації; забезпечення професійної компетенції осіб, залучених до перевірок; освітні і дисциплінарні заходи тощо.

2. *Елементи системи контролю якості на рівні внутрішньофірмового контролю.*

Встановлення стандартів та надання рекомендацій щодо відповідальності аудитора (аудиторської фірми) стосовно системи контролю якості для виконання аудиторських завдань є метою Міжнародного стандарту контролю якості 1. Зокрема, з політики та процедур контролю якості для фірм, що виконують аудит та огляд історичної фінансової інформації; стосовно інших завдань з надання впевненості; що надають супутні послуги.

Аудиторській фірмі слід запровадити політику і процедури контролю якості, що забезпечують виконання всіх аудиторських завдань відповідно до Міжнародних стандартів аудиту або відповідно до професійних стандартів та національних регуляторних і законодавчих вимог.

Характер, час, політика та процедури контролю якості аудиторської фірми залежать від багатьох чинників (наприклад, обсяг і характер її практики, її географічна розосередженість, організаційна структура, співвідношення доходів і витрат тощо).

Відповідно, політика і процедури, прийняті окремими аудиторськими фірмами, будуть різними, але будь-яка система складається з певного середовища контролю [78]: підхід управлінського персоналу фірми до питань контролю; формалізована організаційна структура фірми; внутрішня система комунікацій між співробітниками; внутрішня культура на фірмі; внутрішньофірмові професійні стандарти; положення про структурні підрозділи; посадові інструкції; політика та методи керівництва на фірмі; кадрова політика; компетентність персоналу, що здійснює контроль; система заохочення підвищення якості.

Аудиторська палата України не встановлює конкретного переліку спеціальних процедур контролю якості для аудиторських фірм, але у своїх навчально-методичних матеріалах щодо застосування МСА надає характеристику системи внутрішньофірмового контролю якості, на яку впливає: розмір аудиторської фірми, кількість офісів, операційні характеристики фірми, розмір та специфіка клієнтів аудиторської фірми, види виконуваних завдань, чи входить вона до групи аудиторських компаній або чи є вона членом мережі аудиторських фірм (рис. 9.1) [61].

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

Керівник аудиторської фірми несе відповідальність за систему контролю якості в межах своїх повноважень. Одночасно, залежно від розміру та операційних характеристик фірми, керівник фірми може: доручити організацію і здійснення контролю якості одному з аудиторів як доповнення до його посадових повноважень; визначити особу, відповідальну за систему якості фірми; створити підрозділ контролю якості; прийняти виконання повноважень контролю якості повністю на себе.

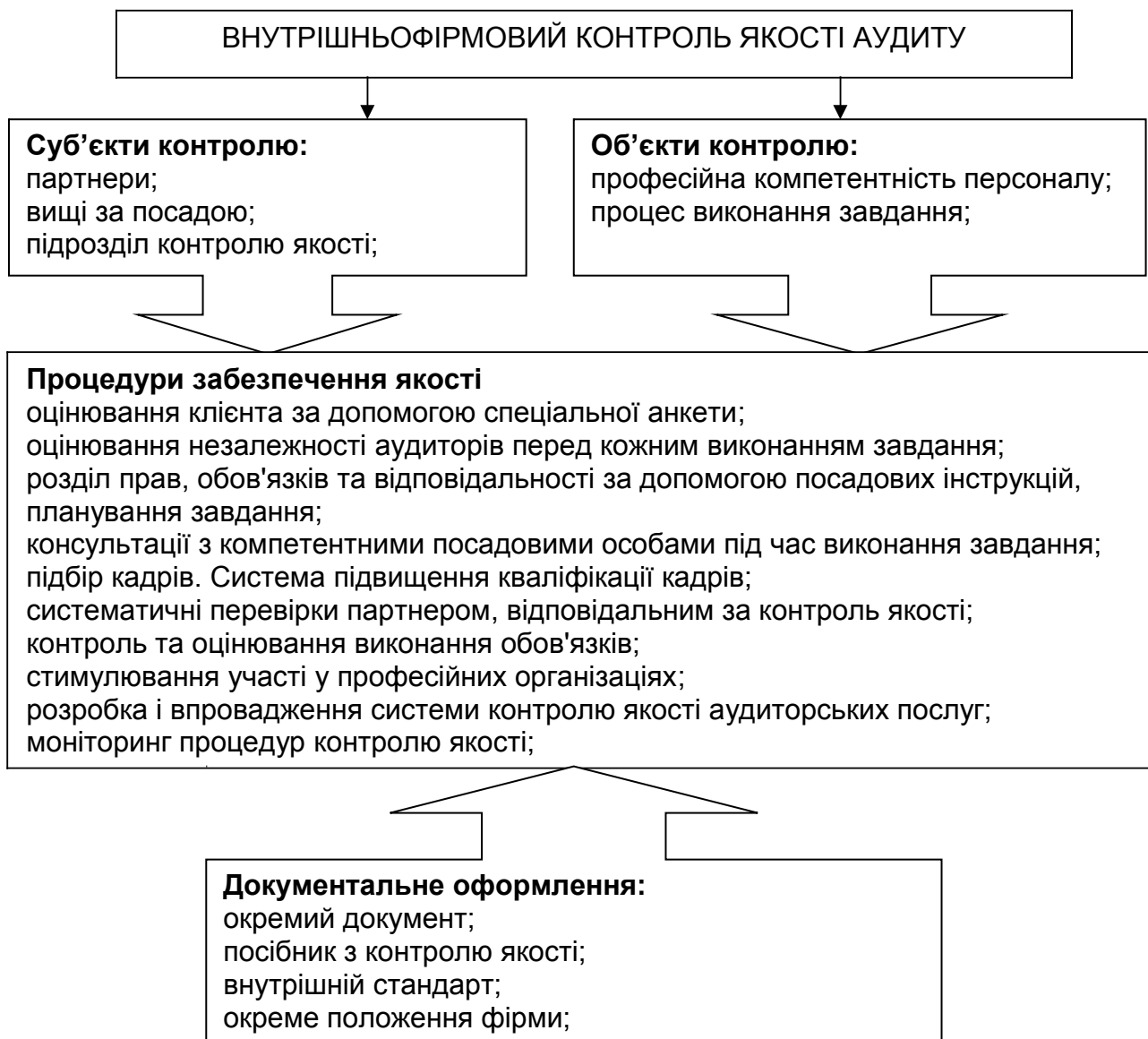


Рис. 9.1. Природа та обсяг політики і процедур контролю якості, які мають розроблятися кожною аудиторською фірмою

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

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

Ухвалення рішення відносно початку або продовження роботи із клієнтом або ж виконання певного завдання для даного клієнта повинні

давати достатню впевненість, що аудиторська фірма приймає тільки ті завдання, які вона може виконати, а також відповідно оцінює ризики, пов'язані з наданням професійних послуг.

Аудиторській фірмі треба оцінювати потенційних клієнтів і постійно переглядати оцінку наявних клієнтів. Вирішуючи питання про прийняття чи збереження клієнта, треба враховувати незалежність фірми і можливість незалежного обслуговування клієнта, а також порядність управлінського персоналу клієнта.

Для досягнення якісного виконання аудиторського завдання керівництву фірми необхідно мати впевненість, що весь персонал фірми, який входить до призначеної групи із завдання, має необхідні навички, що дають йому змогу працювати з достатньою компетентністю; робота розподілена між персоналом на підставі рівня технічної підготовки й досвідченості, необхідних у конкретному випадку. Елемент системи контролю якості “людські ресурси” повинен також охоплювати такі питання [78]: наймання (прийняття на роботу); оцінювання роботи персоналу; кваліфікація; компетентність; можливість кар'єрного зростання; посадові підвищення; винагороди; оцінювання потреб персоналу.

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

Аудитор і асистенти, які мають обов'язки з нагляду, повинні оцінювати професійну компетентність асистентів, що виконують завдання, визначаючи потрібний обсяг керівництва, нагляду й перевірки для кожного з асистентів.

Будь-яке делегування роботи асистентам треба проводити так, щоб забезпечувалась обґрунтована впевненість, що цю роботу буде виконано з належною ретельністю й особами, які мають потрібний у цих умовах рівень професійної компетентності.

Асистенти, яким делегована робота, потребують належного керівництва. Це керівництво передбачає інформування асистентів про їхні обов'язки й цілі процедур, які вони мають виконати. Сюди входить також інформування їх про такі речі, як характер бізнесу суб'єкта господарювання та можливі облікові й аудиторські проблеми, що можуть вплинути на характер, час і обсяг аудиторських процедур, у яких вони

здіянні.

Нагляд тісно пов'язаний з керівництвом і перевіркою. Він може містити елемент як того, так і іншого. Під час аудиторської перевірки персонал, що має обов'язки з нагляду, виконує такі функції [78]:

1. Стежить за ходом аудиторської перевірки, щоб визначити: чи мають асистенти навички і компетентність, необхідні для виконання поставлених перед ними завдань; чи розуміють асистенти вказівки до аудиторської перевірки; чи виконується робота відповідно до загального плану і програми аудиту.

2. Отримує інформацію та розв'язує важливі питання обліку й аудиту, що виникають під час аудиторської перевірки, оцінюючи їх важливість і змінюючи за потреби загальний план та програму аудиту.

3. Розв'язує всі суперечності у професійних судженнях між членами персоналу й обирає належний рівень консультування.

Робота, яку виконує кожен асистент, потребує *перевірки* персоналом, який є принаймні настільки компетентним, щоб з'ясувати, чи виконувалася робота відповідно до професійних стандартів та законодавчих і регуляторних вимог; виносилися на додатковий огляд важливі питання; проводилися відповідні консультації та документувалися й застосовувалися отримані в результаті висновки; є необхідність у перегляді природи, часу та обсягу робіт, що виконуються; отримані достатні та відповідні для складання висновку докази; відповідно задокументована виконана робота; було досягнуто цілей процедур виконання завдання.

Процес аудиту може містити (зокрема, у випадку великих комплексних аудиторських перевірок) прохання до персоналу, що не бере участі в аудиторській перевірці, виконати певні додаткові процедури перед наданням аудиторського висновку клієнту.

Ст. 20 “Спеціальні вимоги” Закону України “Про аудиторську діяльність” присвячена регламентації випадків, у яких забороняється проведення аудиту, з огляду на максимальне забезпечення якості аудиту та дотримання його незалежності від замовника [3].

Членам адміністративних, керівних та контролюючих органів аудиторських фірм, які не є аудиторами, а також засновникам, власникам, учасникам аудиторських фірм забороняється втручатися у практичне виконання аудиту у спосіб, що порушує незалежність аудиторів, які здійснюють аудит. Це дає змогу мінімізувати тиск на

аудитора і вплив на формування його думки щодо перевіреної звітності.

Питання семінарського заняття

1. Оцінка повноти та якості виконання всіх пунктів програми аудиту.
2. Доцільність аудиторської програми як засобу виявлення помилок та фактів шахрайства.
3. Поняття якості в аудиторській діяльності.
4. Внутрішній контроль якості аудиту.
5. Елементи системи контролю якості аудиторських послуг.
6. Організація підвищення кваліфікації співробітників.
7. Визначення можливості захисту якості аудиту перед незалежним спостерігачем.
8. Зовнішній контроль якості аудиту

Запитання для самодіагностики

1. Чи здійснюється зовнішній контроль за якістю аудиторської діяльності?
2. Яким стандартом регулюється питання контролю якості аудиторських послуг?
3. Які існують рівні здійснення контролю якості?
4. Які заходи контролю якості реалізуються АПУ?
5. Обґрунтуйте необхідність підсумкового контролю в аудиті.
6. Яка роль аудиторської програми в забезпеченні підсумкового контролю якості аудиторських послуг?

Питання для самостійного опрацювання

1. Вивчіть та опишіть зарубіжний досвід організації підвищення кваліфікації аудиторів.
2. Опишіть систему підвищення кваліфікації аудиторів в Україні. Визначте проблеми й перспективи її розвитку.

Практичні завдання і ситуації

Завдання 1. 2ПФ.Е 03 ЗР.О 06

Сформулюйте перелік вимог, які застосовуються аудиторською фірмою до наступних складових внутрішньофірмових стандартів контролю якості аудиторських послуг в Україні: вимоги етики; людські ресурси; моніторинг; прийняття завдання та продовження співпраці з клієнтом; виконання завдання; відповідальність керівництва за якість аудиторських послуг, наданих аудиторською фірмою.

Контрольні тести

1. Визначте, який орган здійснює контроль за впровадженням у практику аудиторських фірм контролю якості аудиторських послуг:

- а) АПУ;
- б) САУ;
- в) Міністерство фінансів України;
- г) Кабінет Міністрів України.

2. Хто несе відповідальність за якість надання аудиторською фірмою своїх послуг:

- а) аудитор, що здійснює таку перевірку;
- б) директор аудиторської фірми;
- в) директор аудиторської фірми та аудитор, що брав участь у перевірці;
- г) підприємство – клієнт аудиторської фірми?

3. За якими елементами повинні бути складені внутрішньо фірмові стандарти контролю якості аудиторської діяльності:

- а) вимоги етики;
- б) людські ресурси;
- в) моніторинг;
- г) прийняття завдання та продовження співпраці з клієнтом;
- д) виконання завдання;
- е) відповідальність керівництва за якість аудиторських послуг наданих аудиторською фірмою
- ж) всі відповіді правильні.

4. Яке з наведених визначень характеризує аномальну похибку в фінансові звітності:

- а) максимальна похибка в генеральній сукупності, яку аудитор погодився прийняти;
- б) похибка, що виникає внаслідок окремої події, яка повторюється лише в особливих випадках, і тому не є репрезентативною похибкою для генеральної сукупності;
- в) похибка, яку очікує знайти аудитор у генеральній сукупності;

Переходьте до вивчення наступної теми
якщо ви

знаєте:

- 1) порядок оцінки результатів аудиту;
- 2) рівні здійснення контролю якості аудиту;
- 3) заходи контролю якості аудиту в Україні.

вмієте:

- 1) оцінювати результати аудиту;
- 2) контролювати якість аудиту.

Тема 10. Реалізація матеріалів аудиту

Ключові терміни і поняття: меморандум виправлених аудитором помилок, відповідальність аудитора, модифікація аудиторського висновку внаслідок невиконання рекомендацій аудитора.

Вивчення теми передбачає розгляд таких питань:

10.1. Меморандум виправлених аудитором помилок за результатами перевірки.

10.2. Відстеження виконання клієнтом рекомендацій аудитора.

10.3. Модифікація аудиторського висновку в разі невиконання клієнтом рекомендацій аудитора.

Питання семінарського заняття

Запитання для самодіагностики

Питання для самостійного опрацювання

Практичні завдання і ситуації

Контрольні тести

Компетенції, яких набувають студенти після вивчення цієї теми

Зміст компетенції	Шифр
Вміти складати меморандум виправлених аудитором помилок за результатами перевірки	ЗПФ.Д 033Р.О 01
Знати міру відповідальності аудитора та управлінського персоналу підприємства за неякісне виконання своїх обов'язків	ЗПФ.С 033Р.Р 02
Знати форми реалізації матеріалів аудиту	ЗПФ.С 033Р.Р 03
Знати послідовність дій управлінського персоналу за результатами аудиторської перевірки	ЗПФ.С 033Р.Р 04
Вміти модифікувати аудиторський висновок залежно від обставин, що виникли внаслідок реалізації матеріалів аудиту	ЗПФ.Д 033Р.О 05

Нормативні документи, які слід використовувати при підготовці до заняття: МСА 260 “Повідомлення інформації з питань аудиту найвищому управлінському персоналу”, Закону України “Про аудиторську діяльність”, Рішення АПУ №176/9.2 від 26.04.2007 р.

10.1. Меморандум виправлених аудитором помилок за результатами перевірки

Як відомо, результати роботи аудиторів узагальнюються у вигляді аудиторського звіту, який складається, базуючись на робочих документах аудитора, і має на меті надання підприємству-клієнту в особі управлінського персоналу інформації про результати перевірки з детальним описом усіх виявлених викривлень. У свою чергу, контроль виконання підприємством-клієнтом вказаних помилок здійснюється аудитором за допомогою проміжного документа, який називається *меморандумом виправлених викривлень*, що встановлені під час аудиту господарських операцій, які відображені в бухгалтерському обліку підприємства.

Такий документ є різновидом робочих документів аудитора та складається з метою відстеження виконання підприємством виправлень у всіх знайдених аудитором випадках викривлення облікових даних.

За своєю структурою меморандум має вигляд робочої таблиці, в якій вказуються наступні дані: розділ звіту (розділ звіту аудитора, в якому йдеться про знайдене викривлення); пункт розділу звіту; сторінка звіту; зміст порушення (порушення, яке було виявлене й описане у звіті аудита); відмітка про виправлення.

Більш наочно форму меморандуму зображено в табл. 10.1.

Таблиця 10.1

**Меморандум
виправлених викривлень, які встановлені під час аудиту
господарських операцій, які відображені в бухгалтерському обліку
підприємства (назва підприємства) за період (указується період
перевірки)**

№ з/п	Розділ звіту	Пункт розділу звіту	Сторінка звіту	Зміст порушення	Відмітка про виправлення

Результати аналізу меморандуму аудитор повинен обов'язково обговорити з управлінським персоналом та головним бухгалтером з метою його остаточної впевненості в можливості сформулювати думку відносно

достовірності наданої на перевірку інформації в усіх суттєвих аспектах. Після проведення такої бесіди аудитор складає аудиторський висновок як остаточний документ, який свідчить про достовірність інформації, що відображається в бухгалтерському обліку та узагальнена у фінансових звітах підприємства.

10.2. Відстеження виконання клієнтом рекомендацій аудитора

За результатами аудиторської перевірки аудитор складає певні підсумкові документи, що і слугують джерелом інформації для формування аудиторського висновку. Однак перш ніж аудитор висловить своє остаточне рішення відносно того, чи відповідає надана на перевірку інформація встановленим для неї критеріям, управлінський персонал підприємства, що підлягає перевірці, ще має можливість вплинути на рішення аудитора через виконання всіх запропонованих аудитором рекомендацій.

Надання рекомендацій щодо інформування управлінського персоналу з питань аудиту обговорено в МСА 260 “Повідомлення інформації з питань аудиту найвищому управлінському персоналу” [24].

Цим МСА визначено форми повідомлення інформації. Аудитор може повідомляти інформацію управлінському персоналу усно або письмово. На це впливають наступні фактори [24]: розмір, операційна структура, організаційно-правова форма суб'єкта господарювання і процес повідомлення інформації на суб'єкті господарювання, де проводиться аудиторська перевірка; характер, чутливість і важливість інформації з питань аудиту, яка має значення для управління; домовленість щодо регулярних зустрічей або звітування про інформацію з питань аудиту, яка має значення для управління; обсяг постійних контактів та контакти, які підтримує аудитор з управлінським персоналом.

Якщо управлінська структура суб'єкта господарювання чітко не визначена, то аудитор повинен узгодити із замовником, кому треба повідомляти важливу для управління інформацію з питань аудиту. З цією метою МСА рекомендують до листа-зобов'язання включити [24]: опис форми, в якій буде повідомлятися інформація з питань аудиту, що має значення для управління; зазначення відповідних осіб, яким буде повідомлятися така інформація; зазначення будь-якої інформації з

конкретних питань аудиту, яка має значення для управління, а отже, її треба повідомляти згідно з попередньою домовленістю.

У відповідь на рекомендації аудитора керівництво підприємства також повинно вчинити ряд дій для реалізації матеріалів аудиту. До них, зокрема, відноситься: складання проекту рішення за матеріалами аудиту; розгляд його на Загальних зборах (акціонерів, учасників тощо); складання довідок, необхідних для пояснення окремих питань користувачам аудиторського висновку; передача матеріалів аудиту – висновку чи звіту замовнику.

У свою чергу, і аудитор, і управлінський персонал підприємства не повинні забувати про відповідальність за неякісне виконання своїх обов'язків. Так, аудитор за неналежне виконання своїх обов'язків несе професійну, дисциплінарну та майнову відповідальність перед клієнтом, органами, що видали дозвіл на заняття аудиторською діяльністю, аудиторською фірмою, третіми особами.

У ході виконання аудиту відповідальність згідно з договором розподіляється між аудитором, замовником та третіми особами (інвестори, кредитори, постачальники, акціонери тощо). Аудитор несе відповідальність перед замовником за професійну думку. Замовник несе відповідальність перед аудитором за фінансову звітність та вхідні залишки за рахунками, а також перед третіми особами в порядку черговості погашення боргів.

До аудиторів можуть бути застосовані й інші види відповідальності (а не тільки майнова чи інша цивільно-правова, наприклад, кримінальна). Відповідно до законодавства України ст. 22 Закону України “Про аудиторську діяльність” передбачає, що порядок застосування стягнень до аудиторів (аудиторських фірм) визначається АПУ, а її рішення щодо стягнень можуть бути оскаржені в суді.

АПУ окремим рішенням затвердила Положення про Дисциплінарну комісію Аудиторської палати України (Рішення АПУ №176/9.2 від 26.04.2007 р.), яким визначаються її головні завдання. До них, зокрема, відносяться [28]: розгляд матеріалів дисциплінарного впровадження за фактами порушення аудиторами та аудиторськими фірмами України вимог Закону України “Про аудиторську діяльність”, стандартів аудиту та норм професійної етики; прийняття рішень, спрямованих на запобігання в аудиторській практиці порушень професійних і законодавчих вимог щодо аудиторської діяльності та її якості.

Перелічені факти ще раз свідчать про високу відповідальність аудитора за якість своєї роботи та професійність аудиторського судження, яке відображається в аудиторському висновку.

10.3. Модифікація аудиторського висновку в разі невиконання клієнтом рекомендацій аудитора

Складання аудиторського висновку регламентується МСА 700 “Аудиторський висновок про фінансову звітність”, а факти, що впливають на можливість модифікації аудиторського висновку, більш детально описані в МСА 701 “Модифікація висновку незалежного аудитора” [24].

Основними критеріями, які впливають на можливість модифікації аудиторського висновку, є: обмеження аудитора в інформації; обмеження аудитора в часі проведення перевірки; фундаментальна незгода аудитора з обраною підприємством обліковою політикою.

Розглядаючи можливість модифікації аудиторського висновку на етапі реалізації матеріалів аудиторського звіту, доречно звернути увагу на ті обставини, що притаманні саме цьому етапу перевірки, коли аудитор вже виявив помилки, але ще не має достатньої впевненості щодо остаточного висновку.

У разі *фундаментальної незгоди аудитора з обраною підприємством обліковою політикою* аудитор може чітко визначитись з аудиторським висновком і надати негативний аудиторський висновок, оскільки, на його думку, обрана облікова політика не відображає повністю і чітко всі факти господарської діяльності, а відтак підприємство не правильно веде бухгалтерський облік.

У разі *обмеження аудитора в часі проведення перевірки* аудитор стикається з двома ситуаціями. Якщо аудитору не вистачило часу для виконання всіх процедур, він може звернутися до управлінського персоналу з проханням про подовження терміну аудиторської перевірки і за результатами перевірки матиме змогу проаналізувати можливість надання висновку. Інша ситуація: якщо управлінський персонал відмовить аудитору в подовженні терміну, в такому випадку аудитор відмовляє підприємству в наданні аудиторського висновку, аргументуючи це тим, що аудитор у наслідок браку часу не може висловити думку стосовно достовірності фінансової інформації підприємства-клієнта.

У разі *обмеження аудитора в інформації* ситуація буде схожою на попередню, однак у цій ситуації доцільно проаналізувати вагомість

виявлених викривлень, а також дії управлінського персоналу щодо можливості виправлення виявлених викривлень.

Модифікація аудиторського висновку залежно від вагомості порушення та дій управлінського персоналу більш детально наведена в табл. 10.2.

Таблиця 10.2

Модифікація аудиторського висновку залежно від вагомості викривлення

		БПАВ	УПАВ зПП	УПАВ	НАВ	В
Невагомі викривлення	Не виправлені	-	-	+	+	-
	Виправлені	+	+	-	-	-
Вагомі викривлення	Не виправлені	-	-	-	+	-
	Виправлені	-	+	-	-	-
Виявлення фактів шахрайства		-	-	-	-	+

Умовні позначення:

БПАВ – безумовно позитивний аудиторський висновок;

УПАВ зПП – умовно-позитивний аудиторський висновок з пояснювальним параграфом;

УПАВ – умовно-позитивний аудиторський висновок;

НАВ – негативний аудиторський висновок;

В – відмова від надання аудиторського висновку.

Отже, модифікація аудиторського висновку є важливою процедурою результативної стадії технології аудиту.

Питання семінарського заняття

1. Меморандум виправлених аудитором помилок за результатами перевірки.
2. Дії аудитора при перевірці виконання клієнтом наданих рекомендацій за результатами аудиту.
3. Перелік документації аудитора, що забезпечує процес відстеження виконання клієнтом наданих рекомендацій.
4. Види аудиторських висновків в залежності від суттєвості невиконаних рекомендацій за результатами аудиту.
5. Додаткові підсумкові документи, що надаються клієнту та іншим зацікавленим особам.

Запитання для самодіагностики

1. У чому полягає реалізація матеріалів аудиту?
2. Який документ складається аудитором за результатами перевірки врахування зауважень, викладених в аудиторському звіті?
3. Яка структура і мета складання меморандуму?
4. Які дії управлінського персоналу підприємства за результатами аудиторської перевірки?
5. Які факти можуть вплинути на модифікацію аудиторського висновку за результатами реалізації підприємством матеріалів аудиту?

Питання для самостійного опрацювання

1. Складіть алгоритм реалізації матеріалів аудиту.

Практичні завдання і ситуації

Завдання 1. ЗПФ.С 033Р.Р 03

Визначити, які форми реалізації матеріалів аудиту застосовуються аудитором у ході аудиту, а які керівником підприємства після закінчення аудиту. *Форми реалізації матеріалів аудиту:* проект рішення за матеріалами аудиту; складання довідок; рекомендації та пропозиції з виправлення виявлених недоліків; пропозиції з відшкодування збитків, завданих посадовими особами.

Контрольні тести

1. До якого роду документів відноситься меморандум виправлених помилок за результатами матеріалів аудиту:

- а) робочих документів аудитора;
- б) підсумкових документів аудитора?

2. Які види відповідальності несе аудитор перед клієнтом:

- а) професійну відповідальність;
- б) дисциплінарну відповідальність;
- в) майнову відповідальність;
- г) усі відповіді правильні?

3. Які факти впливають на модифікацію аудиторського висновку:

- а) обмеження аудитора в інформації;
- б) обмеження аудитора в часі проведення перевірки;
- в) фундаментальна незгода аудитора з обраною підприємством обліковою політикою?

Переходьте до вивчення наступної теми
якщо ви

знаєте:

- 1) структуру Меморандуму виправлених аудитором помилок за результатами перевірки;
- 2) порядок відстеження виконання клієнтом рекомендацій аудитора;
- 3) особливості модифікації аудиторського висновку в разі невиконання клієнтом рекомендацій аудитора.

вмієте:

- 1) складати Меморандум виправлених аудитором помилок за результатами перевірки;
- 2) відстежувати виконання клієнтом рекомендацій аудитора;
- 3) модифікувати аудиторський висновок в разі невиконання клієнтом рекомендацій аудитора.

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

Ключові терміни і поняття: аудиторські послуги, об'єкти аудиторських послуг, перелік послуг, які можуть надавати аудитори (аудиторські фірми), послуги дії, послуги контролю, інформаційні послуги, послуги, не сумісні з проведенням у господарюючого суб'єкта обов'язкового аудиту, послуги, сумісні з проведенням у господарюючого суб'єкта обов'язкового аудиту.

Вивчення теми передбачає розгляд таких питань:

11.1. Поняття аудиторської послуги.

11.2. Об'єкти і види аудиторських послуг.

Питання семінарського заняття

Запитання для самодіагностики

Питання для самостійного опрацювання

Практичні завдання і ситуації

Контрольні тести

Компетенції, яких набувають студенти після вивчення цієї теми

Зміст компетенції	Шифр
Вести та відновлювати бухгалтерський облік підприємства-клієнта	2ПФ.С 02 ПР.О 0
Проводити консультування з питань бухгалтерського обліку та фінансової звітності	2ПФ.Д 02 ПР.О 02
Здійснювати експертизу та оцінку стану фінансово-господарської діяльності підприємства	2ПФ.Е 02 ПР.О 03
Надавати послуги з інших видів економіко-правового забезпечення господарської діяльності суб'єктів господарювання	2ПФ.Д 02 ПР.О 04
Аналізувати причини та передбачати наслідки порушень підприємством чинного законодавства	3 ПФ.Е 01 ЗР.Н 05

Нормативні документи, які слід використовувати при підготовці до заняття: Закон України "Про аудиторську діяльність"; Перелік послуг, які можуть надавати аудитори (аудиторські фірми), затверджений Рішенням АПУ від 27.09.2007 р. №182/5.

11.1. Поняття аудиторської послуги

Аудиторські послуги, як уже зазначалося, поряд з організаційним і методичним забезпеченням аудиту, практичним виконанням аудиторських перевірок (аудитом) є складовою аудиторської діяльності.

Аудиторські послуги – це послуги, які надаються аудитором (аудиторською фірмою), окрім аудиторських перевірок (аудиту).

У Законі України “Про аудиторську діяльність” зазначено, що аудиторські послуги можуть надаватись у формі аудиторських перевірок (аудиту) та пов'язаних з ними експертиз, консультацій з питань бухгалтерського обліку, звітності, оподаткування, аналізу фінансово-господарської діяльності та інших видів економіко-правового забезпечення підприємницької діяльності фізичних і юридичних осіб.

Аудитор може надавати аудиторські послуги індивідуально або як працівник аудиторської фірми. Аудитор має право індивідуально надавати аудиторські послуги тільки на підставі чинного сертифіката. Аудиторська фірма має право надавати аудиторські послуги за наявності в її складі хоча б одного аудитора, що має чинний сертифікат.

Надання аудиторських послуг передбачає наявність у аудиторів-виконавців професійної компетентності у сфері бухгалтерського обліку, аудиту, організації фінансів, оподаткування, господарського права, економічного аналізу тощо. Окрім спеціальних вимог до послуг аудиторських фірм, висувуються загальні професійні вимоги.

Спеціалісти аудиторських фірм, які беруть участь у наданні послуг, повинні відповідати таким необхідним професійним вимогам і етичним нормам професійної діяльності, як добросовісність та ретельність, чесність, об'єктивність, старанність, дотримання професійної етики та вимог міжнародних стандартів аудиту, конфіденційність та ін.

При наданні аудиторських послуг економічний суб'єкт несе відповідальність за недотримання діючого законодавства, за неповноту і юридичне оформлення документів, що надаються, а також за будь-які обмеження можливості виконання аудиторською фірмою своїх обов'язків. Аудиторська фірма відповідає за якість і термін виконання послуг згідно з діючим законодавством, а також відповідно до умов договору, що укладається між нею та економічним суб'єктом. Аудиторська фірма звільняється від відповідальності за якість наданих послуг і терміни їх ви-

конання у випадку надання неправдивої або неповної інформації, а також у випадку затримки у її наданні з боку економічного суб'єкта.

11.2. Об'єкти і види аудиторських послуг

Об'єктами аудиторських послуг є: приватні підприємства; колективні підприємства; господарські товариства (відкриті акціонерні товариства; закриті акціонерні товариства; товариства з обмеженою відповідальністю; товариства з додатковою відповідальністю; повні товариства; командитні товариства); неприбуткові організації та громадські об'єднання; комунальні підприємства; державні підприємства (установи); фізичні особи (підприємці); інші.

Аудиторською палатою України визначено *перелік послуг, які можуть надавати аудитори (аудиторські фірми)*. Згідно з рішенням АПУ від 27.09.2007 р. №182/5, до складу аудиторських послуг належать:

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

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

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

тань обліку, аудиту, оподаткування в державних органах, організаціях або в суді; інші види аудиторських послуг.

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

Питання класифікації аудиторських послуг охоплює досить широкий спектр знань, і тому існує ряд критеріїв, за якими проводиться групування даних послуг. На рис. 11.1 наведена класифікація аудиторських послуг за принципом сумісності та змістом.

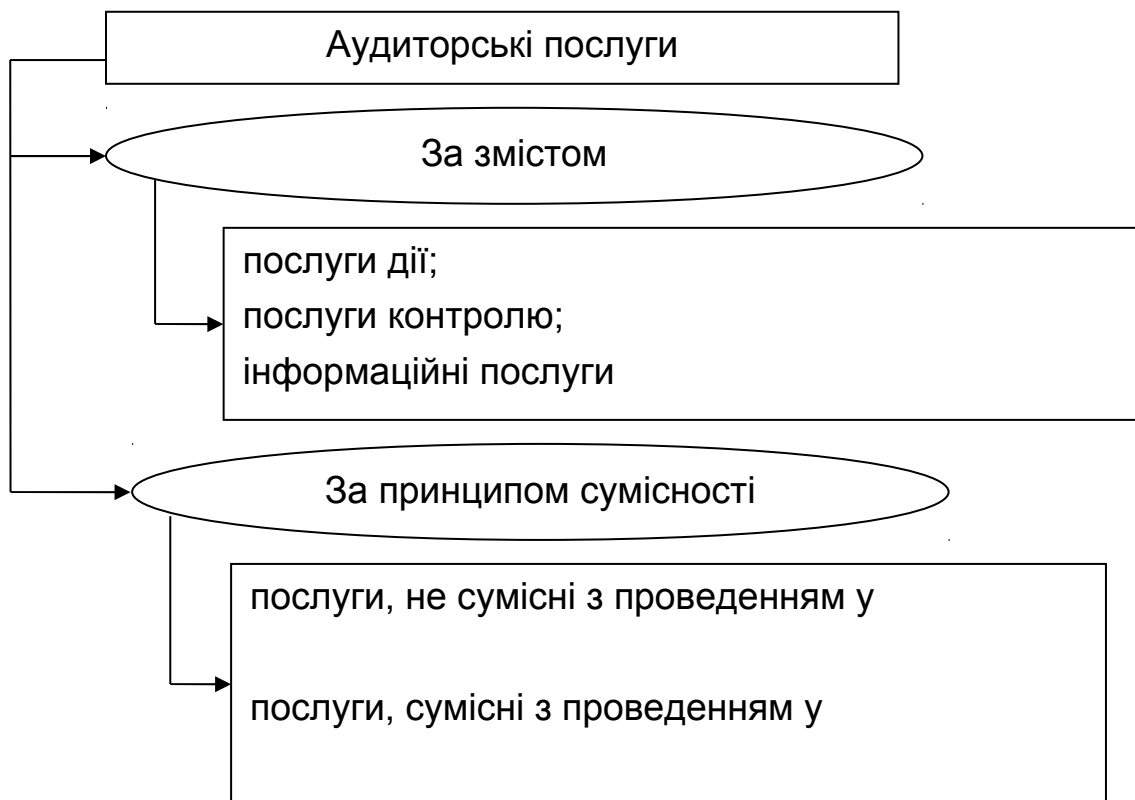


Рис. 11.1. Класифікація аудиторських послуг

До послуг дії відносять послуги зі складання документів, склад яких передбачено договором з клієнтом і таких, яких раніше не було. Послуги дії оформляються договором з додатком про завдання на виконання робіт і надання послуг. Завдання повинно містити: перелік питань, відповіді на які економічний суб'єкт бажає отримати від аудиторської організації; перелік джерел даних, що надаються аудиторською фірмою;

перелік документів, які повинні бути складені аудиторською фірмою в результаті обробки джерел даних із зазначенням носія інформації.

До послуг контролю відносяться послуги з перевірки документів стосовно їх відповідності критеріям, узгодженим аудиторською фірмою з клієнтом; контроль нарахування та сплати податків та інших обов'язкових платежів тощо.

До інформаційних послуг відносяться: послуги з підготовки усних та письмових консультацій з різних питань; проведення навчальних семінарів, круглих столів; автоматизація бухгалтерського обліку, складання звітності, розрахунків за податками і платежами, аналізу господарської діяльності, аудиту тощо;

Не сумісні з проведенням у господарюючого суб'єкта обов'язкового аудиту послуги включають: ведення бухгалтерського обліку; відновлення бухгалтерського обліку; складання і захист бухгалтерської та податкової звітності в податкових органах.

Невеликі підприємства, які не мають у своєму складі бухгалтерської служби, мають право вести бухгалтерський облік за допомогою спеціалізованої аудиторської фірми чи аудитора на договірних засадах. Ця послуга здійснюється на підставі ст. 8 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні». Якщо аудитори виконують такі функції, то вони не мають права надавати висновок про достовірність звітності, яку самі складають.

Якщо на підприємствах бухгалтерський облік або не ведеться, або ведеться погано, первинні документи зникли або знищені, то у підприємства виникає необхідність в замовленні послуги по відновленню бухгалтерського обліку. Відновлення бухгалтерського обліку потребує залучення кваліфікованих спеціалістів аудиторської фірми. Ця послуга проводиться за певний період та носить разовий характер.

Такий вид послуг, як складання бухгалтерської звітності, може бути наслідком проведеного аудиторською фірмою комплексу робіт з ведення бухгалтерського обліку або самостійним видом робіт аудиторської фірми. Захист бухгалтерської та податкової звітності в податкових органах виконується, коли звітність попередньо складена для замовника аудиторською фірмою.

До послуг, сумісних з проведенням у господарюючого суб'єкта обов'язкового аудиту, належать: проведення ініціативного аудиту; оцінка активів і пасивів, економічних та інвестиційних проектів, економічної

безпеки, систем бухгалтерського обліку й організації внутрішнього контролю; покращання та контроль ведення обліку і складання звітності; організація бухгалтерського обліку; вдосконалення діючої системи бухгалтерського обліку; контроль нарахування і сплати податків та інших обов'язкових платежів; проведення економічного і фінансового аналізу діяльності підприємства; представлення інтересів клієнта за дорученнями перед третіми особами; експертне обслуговування; підбір і тестування облікового персоналу та персоналу аудиторських фірм; проведення семінарів, підвищення кваліфікації, навчання облікового персоналу підприємств; видання методичних посібників з бухгалтерського обліку, оподаткування, аналізу, аудиту; автоматизація бухгалтерського обліку.

Питання семінарського заняття

1. Визначення поняття аудиторської послуги.
2. Вимоги до надання аудиторських послуг.
3. Відповідальність аудиторів та клієнтів при наданні аудиторських послуг.
4. Перелік послуг, які можуть надавати аудитори (аудиторські фірми).
5. Класифікація аудиторських послуг

Запитання для самодіагностики

1. У чому полягає сутність аудиторської послуги?
2. Вимоги до надання аудиторських послуг.
3. Відповідальність аудиторів та клієнтів при наданні аудиторських послуг.
4. Які види послуг мають право надавати аудитори (аудиторські фірми)?
5. Об'єкти аудиторських послуг.
6. Класифікація аудиторських послуг

Питання для самостійного опрацювання

1. Вивчіть та проаналізуйте нормативно-правові акти, що регламентують порядок надання аудиторських послуг.
2. Обґрунтуйте висновки стосовно його якості.
3. Визначте наявні проблеми та шляхи їх подолання.

Практичні завдання і ситуації

Завдання 1. З ПФ.Д 01 ЗР.Н 05_

Необхідно визначити, які з наведених складових аудиторської діяльності відносяться до супутніх аудиторських послуг.

Є наступні складові аудиторської діяльності:

1. Перевірка статей балансу.
2. Відновлення і ведення бухгалтерського обліку.
3. Розробка методичних рекомендацій щодо перевірки необоротних активів.
4. Розробка рекомендацій щодо поліпшення фінансової стратегії підприємства і підвищення ефективності його господарювання.
5. Оцінка якості інформації.
6. Консолідація фінансової звітності.
7. Представлення інтересів замовника з питань обліку в суді.

Завдання 2. З ПФ.Е 01 ЗР.Н 05_

Необхідно визначити, до якої групи відносяться аудиторські послуги, проставивши відповідні цифри напроти наведених послуг.

Аудиторською палатою України аудиторські послуги поділяються на чотири групи:

1. Завдання з надання впевненості.
2. Супутні послуги, визначені Міжнародними стандартами супутніх послуг.
3. Інші послуги, пов'язані з професійною діяльністю аудиторів, визначені Законом України "Про аудиторську діяльність".
4. Організаційне та методичне забезпечення аудиту.

Аудиторські послуги	Відповідь
1. Оцінка ефективності функціонування системи управління.	_____
2. Встановлення та дотримання методології бухгалтерського обліку.	_____
3. Складання податкових декларацій та звітів.	_____
4. Проведення професійних тренінгів для практикуючих аудиторів.	_____
5. Здійснення заходів з контролю якості аудиторських послуг.	_____
6. Завдання з підготовки фінансової інформації.	_____

7. Економічні експертизи.

8. Здійснення стратегічного аналізу для оцінки стану та результатів господарської діяльності.

9. Перевірка прогнозованої фінансової інформації.

10. Ведення бухгалтерського обліку.

11. Консультації з питань системи внутрішнього контролю.

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

Завдання 3. 3 ПФ.Е 01 ЗР.Н 05

Дайте оцінку прийнятому рішення.

Вихідні дані. Протягом декількох років діяльності на ринку аудиторських послуг в аудиторській фірмі сформувався банк даних про фінансову діяльність підприємств-клієнтів. Оскільки переважаюча більшість клієнтів – відкриті акціонерні товариства, акції яких можуть продаватися на вторинному ринку цінних паперів, аудиторська фірма прийняла рішення щодо використання інформації про фінансову діяльність підприємств для здійснення платних консультацій на фондовій біржі.

Контрольні тести

1. За змістом розрізняють аудиторські послуги:

- а) аудиторські перевірки, експертизи, консультації;
- б) консультації з питань бухгалтерського обліку, звітності, оподаткування, аналізу фінансово-господарської діяльності;
- в) послуги дії, послуги контролю, інформаційні послуги;
- г) завдання з надання впевненості, супутні послуги, визначені Міжнародними стандартами супутніх послуг, інші послуги, пов'язані з професійною діяльністю аудиторів, організаційне та методичне забезпечення аудиту.

2. Залежно від об'єктів розрізняють аудиторські послуги:

- а) огляд бухгалтерської звітності, операційна перевірка, компіляція обліку;
- б) аудит фінансової звітності, процедури узгодження, операційний аудит;

в) загальний аудит, банківський аудит, аудит фінансових посередників;

г) немає правильної відповіді.

3. В якій формі можуть надаватись аудиторські послуги:

а) аудиторські перевірки, експертизи, консультації;

б) аналіз фінансово-господарської діяльності;

в) консультації з питань бухгалтерського обліку, звітності, оподаткування, аналізу фінансово-господарської діяльності;

г) усі відповіді правильні?

4. Аудитор не має права займатися такими видами діяльності:

а) торгівельна, посередницька;

б) викладацька, видавнича;

в) ніяка інша діяльність, окрім аудиторської, неможлива;

г) усі відповіді правильні.

5. Вставте пропущені слова в реченнях:

___ - це підсумковий документ, в якому відображаються результати консультацій.

___ - це підсумковий документ, в якому відображаються результати експертиз.

А) аудиторський висновок; експертний висновок;

Б) довідка; акт ревізії;

В) звіт; довідка;

Г) довідка; експертний висновок.

6. Для якого виду аудиторської діяльності рівень відповідальності аудитора за свою роботу найнижчий?

а) аудит фінансової звітності;

б) консультація;

в) оглядова перевірка;

г) бухгалтерське супроводження.

Переходьте до вивчення наступної теми
якщо ви

знаєте:

- 1) поняття аудиторської послуги;
- 2) вимоги до надання аудиторських послуг;
- 3) перелік послуг, які можуть надавати аудитори (аудиторські фірми).

вмієте:

- 1) визначати відповідальність аудиторів та клієнтів при наданні аудиторських послуг;
- 2) розрізняти аудиторські послуги.

Тема 12. Внутрішній аудит: його сутність, об'єкти і суб'єкти

Ключові терміни і поняття: внутрішній аудит, мета внутрішнього аудиту, завдання внутрішнього аудиту, принципи внутрішнього аудиту, об'єкти внутрішнього аудиту, суб'єкти внутрішнього аудиту

Вивчення теми передбачає розгляд таких питань:

12.1. Необхідність та сутність внутрішнього аудиту.

12.2. Об'єкти внутрішнього аудиту.

12.3. Суб'єкти внутрішнього аудиту.

Питання семінарського заняття

Запитання для самодіагностики

Питання для самостійного опрацювання

Практичні завдання і ситуації

Контрольні тести

Компетенції, яких набувають студенти після вивчення цієї теми

Зміст компетенції	Шифр
Визначати об'єкт, суб'єкт та предмет внутрішнього аудиту	1ПФ.С 01 ПР.Р 01

Нормативні документи, які слід використовувати при підготовці до заняття: МСА 610 “Розгляд роботи внутрішнього аудитора”.

12.1. Необхідність та сутність внутрішнього аудиту

Внутрішній аудит – це незалежна діяльність з перевірки та оцінки роботи суб'єкта господарювання в його інтересах.

Внутрішній аудит є одним із видів внутрішньогосподарського контролю суб'єктів підприємницької діяльності. Забезпеченню ефективності діяльності суб'єктів підприємницької діяльності багато в чому сприяють упровадження і правильна організація системи внутрішнього аудиту.

Мета внутрішнього аудиту – вдосконалення організації й управління виробництвом, виявлення та мобілізація резервів його зро-

стання.

Головне завдання внутрішнього аудиту – допомогти відповідним працівникам фірми чи компанії виконувати свої обов'язки максимально кваліфіковано й ефективно.

Внутрішні аудитори здійснюють незалежне експертне оцінювання управлінських функцій фірми чи компанії. Вони надають своїй головній фірмі, яка здійснює управління, результати аналізу, оцінювання, рекомендації, поради й інформацію про діяльність підприємства, яке вони перевіряють. В основному внутрішній аудит розглядає бухгалтерську інформацію та її достовірність.

Внутрішній аудит аналізує ситуацію ризику і застерігає від банкрутства, використовує ноу-хау для збільшення прибутку й ефективності нової технології, вживає заходів, що сприяють фінансовій діяльності підприємства.

Принципи внутрішнього аудиту – це цілісність, об'єктивність, конфіденційність, майстерність і компетентність.

Внутрішній аудит передбачає попередній контроль на стадії розгляду первинних документів, під час візування договорів, наказів, кошторисів. У такому разі внутрішній аудит претендує на роль профілактичного заходу.

Поточний контроль здійснюється під час реєстрації господарських операцій та інвентаризації.

Наступний контроль проводиться на стадії узагальнення й аналізу облікової і звітної інформації.

Таким чином, внутрішній аудит є системним і строго документальним, безперервним, універсальним (суцільним) заходом.

Основні функції внутрішнього аудиту:

контроль за правильністю оформлення, приймання і відпуску матеріальних цінностей, оприбуткування, видачі й перерахування грошових коштів, створення і витрачання власного капіталу;

контроль за дотриманням правил штатно-фінансової дисципліни, правильним створенням і розподілом прибутків.

12.2. Об'єкти внутрішнього аудиту

У спеціальній економічній літературі українські і зарубіжні вчені виділяють такі *об'єкти внутрішнього аудиту*:

стан і ведення бухгалтерського фінансового обліку;

фінансова звітність, її вірогідність;
стан необоротних активів і запасів;
забезпеченість підприємства власними обіговими коштами;
платоспроможність та фінансова стійкість;
система управління підприємством;
робота економічних і технічних служб підприємства;
оподаткування – правильність визначення доходу, що підлягає оподаткуванню, своєчасність і повнота сплати податків;
планування, нормування і стимулювання; внутрішньогосподарський контроль;
виробничо-господарська діяльність;
достовірність проектно-кошторисної документації тощо [59].

Проте такий об'єкт внутрішнього аудиту, як “ведення бухгалтерського обліку”, деякі джерела розглядають як вид послуг зовнішнього аудиту, а не об'єкт внутрішнього аудиту.

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

Кожний окремих об'єкт внутрішнього аудиту потребує індивідуального підходу до використання прийомів аудиту, що є елементами його методу. Від політики і стилю управління залежать напрямки внутрішнього аудиту, глибина дослідження тих чи інших об'єктів внутрішнього контролю.

Основними процедурами внутрішнього аудиту є:

- 1) вивчення засновницьких документів;
- 2) дослідження первинної документації, реєстрів бухгалтерського фінансового (управлінського) обліку, фінансової звітності;
- 3) зустрічна перевірка документів і господарських операцій, порівняння даних синтетичного та аналітичного обліків тощо [59].

12.3. Суб'єкти внутрішнього аудиту

Суб'єктами внутрішнього аудиту на підприємстві є служба внутрішнього аудиту, штатні контролери-ревізори, внутрішні аудиторі, керівники і співробітники відділів управління підприємств, а також посадові

особи інших підрозділів відповідно до покладених на них службових обов'язків.

Служба внутрішнього аудиту створюється з метою забезпечення ефективності діяльності апарату управління щодо захисту законних майнових інтересів підприємства, вдосконалення системи бухгалтерського обліку і сприяння підвищенню ефективності роботи, зміцнення його фінансового стану. У своїй практичній роботі внутрішня служба керується чинним законодавством України, положеннями, інструкціями, наказами Міністерства фінансів України, Державної податкової адміністрації України, статутом підприємства, наказами, розпорядженнями керівника підприємств та Положенням про організацію внутрішнього контролю на підприємстві.

Служба внутрішнього аудиту є самостійним структурним підрозділом і підпорядковується безпосередньо керівникові. На посаду керівника служби призначається висококваліфікований спеціаліст, що має вищу економічну освіту, досвід бухгалтерської роботи, сертифікат аудитора. Керівник служби внутрішнього аудиту призначається і звільняється з посади керівником підприємства [81].

Обов'язки працівників служби регламентуються посадовими інструкціями, які розробляються керівником служби внутрішнього аудиту, коригуються в разі зміни окремих функцій або обсягу і затверджуються керівником підприємства.

Будучи на повному утриманні підприємства, цей контрольний орган (чи сам внутрішній аудитор) повинен довести необхідність свого існування. Для цього він покликаний сприяти підвищенню ефективності роботи підприємства, забезпеченню рентабельності і зміцненню його фінансового стану.

Внутрішні аудитори звітують перед вищим керівництвом підприємства. За внутрішній аудит відповідає сама фірма або один із її відділів, тобто контрольний орган усередині фірми. Керівник такого контрольного органу (або внутрішній аудитор) підпорядкований керівництву підприємства. Внутрішній контрольний орган здійснює аудиторські перевірки на самому підприємстві або в його підрозділах.

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

контролю підприємства.

Можливості й мета діяльності служби внутрішнього аудиту мають широкий спектр та напрямки і залежать від розміру та структури підприємства, а також потреб керівництва. Як правило, функції внутрішнього аудитора складаються з контролю за функціонуванням та організацією систем бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю.

Контроль за організацією системи бухгалтерського обліку – це виконання частини функцій керівництва підприємства. Служба внутрішнього аудиту, як правило, відповідає перед керівництвом підприємства за постійне спостереження та контроль за функціонуванням цих систем. Фахівці внутрішнього аудиту надають рекомендації щодо вдосконалення цих систем; проводять експертизи фінансової й оперативної інформації, огляд коштів, які використовуються для ідентифікації, виміру, класифікації та інформування; готують огляди ефективності діяльності підприємства, в тому числі нефінансових засобів керівництва; здійснюють контроль за дотриманням українського законодавства і виконанням усіма підрозділами підприємства його внутрішньої політики щодо здійснення діяльності.

Служба внутрішнього аудиту повинна здійснювати періодичний контроль за фінансово-господарською діяльністю окремих підрозділів. Основна послуга, яку надають внутрішні аудиторі, – перевірка достовірності бухгалтерської (фінансової) звітності. Внутрішні аудиторі повинні перевіряти звітність підрозділів і всієї організації в цілому. Складання висновку є одним із результатів контролю за діяльністю окремих структур, виявлення відповідності бухгалтерської звітності цих структур і всієї організації в цілому даним бухгалтерського обліку.

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

Консультативні послуги щодо бухгалтерського обліку й оподаткування є важливими напрямками діяльності внутрішньої аудиторської служби. Слід зазначити, що у результаті перевірки, аналізу і консультування з боку служби внутрішнього аудиту підприємство буде підготовлене до перевірки зовнішніми аудиторіми, податковою інспекцією та іншими органами зовнішнього контролю.

Ефективна діяльність служби внутрішнього аудиту дає змогу зовні-

шньому аудитору змінювати характер і термін виконання та скорочувати обсяги аудиторських процедур, але не може зумовити повне невиконання ним раніше запланованих процедур перевірки.

Внутрішній аудит проводять особи, які мають відповідний рівень професійної освіти, досвіду і компетенції, а робота помічників належним чином контролюється, аналізується й документально оформлюється.

Питання семінарського заняття

1. Необхідність та сутність внутрішнього аудиту
2. Мета та завдання внутрішнього аудиту.
3. Поняття об'єкта внутрішнього аудиту..
4. Суб'єкти внутрішнього аудиту.
5. Організаційна структура та вимоги до служби внутрішнього аудиту.
6. Функції служби внутрішнього аудиту

Запитання для самодіагностики

1. Необхідність та сутність внутрішнього аудиту
2. Які функції виконує внутрішній аудит?
3. Завдання внутрішнього аудиту.
4. Назвіть об'єкти внутрішнього аудиту.
5. Суб'єкти внутрішнього аудиту.

Питання для самостійного опрацювання

1. Вивчіть та опишіть особливості організації внутрішнього аудиту у банківських установах.

Практичні завдання і ситуації

Завдання 1. 1ПФ.С 01 ПР.Р 01

Дайте характеристику форм організації внутрішнього аудиту та типів структур апарату внутрішнього аудиту.

Завдання 2. 1ПФ.С 01 ПР.Р 01

На підставі аналізу МСА визначити положення стосовно завдань внутрішнього аудиту, а також його взаємозв'язку із зовнішнім аудитом.

Контрольні тести

1. Метою внутрішнього аудиту є:

а) допомогти відповідним працівникам фірми чи компанії виконувати свої обов'язки максимально кваліфіковано й ефективно;

б) удосконалення організації й управління виробництвом, виявлення та мобілізація резервів його зростання

в) перевірка та оцінка роботи підприємства в його інтересах.

2. До основних процедур внутрішнього аудиту не належать:

а) вивчення засновницьких документів;

б) контроль за технологією виробництва;

в) дослідження первинної документації, реєстрів бухгалтерського фінансового (управлінського) обліку, фінансової звітності;

г) зустрічна перевірка документів і господарських операцій, порівняння даних синтетичного та аналітичного обліків.

3. До суб'єктів внутрішнього аудиту на підприємстві не належать:

а) служба внутрішнього аудиту;

б) внутрішні аудитори;

в) аудиторські фірми.

Переходьте до вивчення наступної теми
якщо ви

знаєте:

- 1) аспекти виникнення та сутність внутрішнього аудиту;
- 2) організаційну структуру та вимоги до служби внутрішнього аудиту;
- 3) мету та завдання внутрішнього аудиту.

вмієте:

- 1) визначати об'єкта внутрішнього аудиту;
- 2) розрізняти суб'єкти внутрішнього аудиту;
- 3) організувати службу внутрішнього аудиту.

Тема 13. Методичні прийоми внутрішнього аудиту

Ключові терміни і поняття: метод внутрішнього аудиту, прийом внутрішнього аудиту.

Вивчення теми передбачає розгляд таких питань:

13.1. Методичні прийоми організації внутрішнього аудиту.

13.2. Спеціальні методичні прийоми внутрішнього аудиту.

Питання семінарського заняття

Запитання для самодіагностики

Питання для самостійного опрацювання

Практичні завдання і ситуації

Компетенції, яких набувають студенти після вивчення цієї теми

Зміст компетенції	Шифр
Визначати методичні прийоми організації та здійснення внутрішнього аудиту	1ПФ.С 01 ПР.Р 01

Нормативні документи, які слід використовувати при підготовці до заняття: МСА 610 “Розгляд роботи внутрішнього аудитора”.

13.1. Методичні прийоми організації внутрішнього аудиту

У загальному вигляді метод – це спосіб дослідження явищ, процесів, створених людиною систем. Більш предметно метод – це спосіб дослідження, який визначає підхід до об'єктів, що вивчаються, планомірний шлях наукового пізнання і встановлення істини.

Методом внутрішнього аудиту є науково обґрунтована оцінка операцій, процесів, фактів фінансово-господарської діяльності підприємства, системний підхід у вивченні питань функціонування систем бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю суб'єкта господарювання [71].

Основою досліджень складних систем є діалектичний метод. Він передбачає вивчення явищ у природі і суспільстві у взаємозв'язку, взаємозалежності, у єдності й боротьбі протилежностей.

Прийом внутрішнього аудиту – це якісно однорідна контрольна дія внутрішнього аудитора, спрямована на виявлення дотримання певних нормативних положень суб'єктом господарювання.

Основними методичними прийомами організації внутрішнього аудиту є: визначення реального стану об'єкта; співставлення; оцінка.

Прийомами визначення реального стану об'єкта вважають огляд, перерахунок, зважування, вимірювання, лабораторний аналіз, що дозволяють визначити кількісний стан об'єкта.

Прийоми співставлення дозволяють співставляти наявність з потребами і нормативами; фактичні дані з прогнозними та даними минулих періодів, а також аналогічними даними інших підприємств і галузей та ін.

Прийоми третього елемента пов'язані з *оцінкою* минулого, сучасного та майбутнього станів об'єктів контролю. Вони є логічним завершенням процесу співставлення. На їх основі здійснюється оцінка: доцільності та реальності планів; стратегічних напрямків, за якими буде розвиватись бізнес у довгостроковій перспективі; відповідності реалізації тактичних планів основним стратегічним напрямкам; цілеспрямованості і законності господарських операцій; доцільності та цілеспрямованості організаційних структур; методів та функцій управління; реалізації прийнятих рішень; виконання функціональних обов'язків керівників усіх рівнів управління і виконавців та ін.

Під час здійснення внутрішнього аудиту застосовують як загальнонаукові методи (аналіз, синтез, конкретизація та ін.), так і спеціальні методичні прийоми.

13.2. Спеціальні методичні прийоми внутрішнього аудиту

Залежно від залучених джерел інформації спеціальні методичні прийоми поділяються на групи документального та фактичного контролю.

При цьому *документальний контроль* включає в себе:

зустрічну перевірку документів;

партійний розкрий матеріалів;

сигнальне документування;

юридичну оцінку відображених в документах господарських операцій;

формальну й арифметичну перевірку документів;

коефіцієнтний спосіб непрямого розподілу використаних матеріалів;

розрахунковий метод;

спосіб зворотного рахунку;

метод логічного осмислення процесів, операцій і дій (логічне дослідження операцій);

експертні оцінки документів;

прийоми і методи економічного аналізу;

економіко-математичні методи та ін.

Фактичний контроль полягає у вивченні реального стану об'єктів, які перевіряються, за даними огляду їх в натурі. Він ведеться за допомогою використання таких методів і прийомів, як:

інвентаризація,

експертиза,

лабораторні аналізи,

обстеження,

спостереження,

огляд,

контрольний запуск сировини і матеріалів у виробництво,

контрольні обміри фактичного обсягу виконаних робіт та наданих послуг.

Слід відзначити, що при здійсненні контролю наведені прийоми використовуються в сукупності. При цьому важко виділити специфічні та неспецифічні прийоми. Крім того, більшість наведених методичних прийомів не є специфічними лише для контролю, а перенесені з інших споріднених наук – обліку, статистики, аналізу господарської діяльності та ін. (групування, індекси, метод ланцюгових підстановок, балансовий метод). У вирішенні проблем управління використовується системний аналіз, програмно-цільовий підхід, метод експертних оцінок, широко поширене застосування економіко-математичних методів.

Питання семінарського заняття

1. Суцільна перевірка як методичний прийом внутрішнього аудиту.
2. Вибіркова перевірка.
3. Документальна та фактична перевірка.
4. Аналітична перевірка.
5. Спеціальні методичні прийоми внутрішнього аудиту

Запитання для самодіагностики

1. Які методичні прийоми застосовуються у внутрішньому аудиті?
2. Розкрийте зміст основних методичних прийомів внутрішнього аудиту

ту.

3. Перелічіть спеціальні методичні прийоми внутрішнього аудиту.

4. Охарактеризуйте зміст спеціальних методичних прийомів внутрішнього аудиту.

Питання для самостійного опрацювання

1. За літературними джерелами проаналізуйте стан розробленості проблеми методології внутрішнього аудиту.

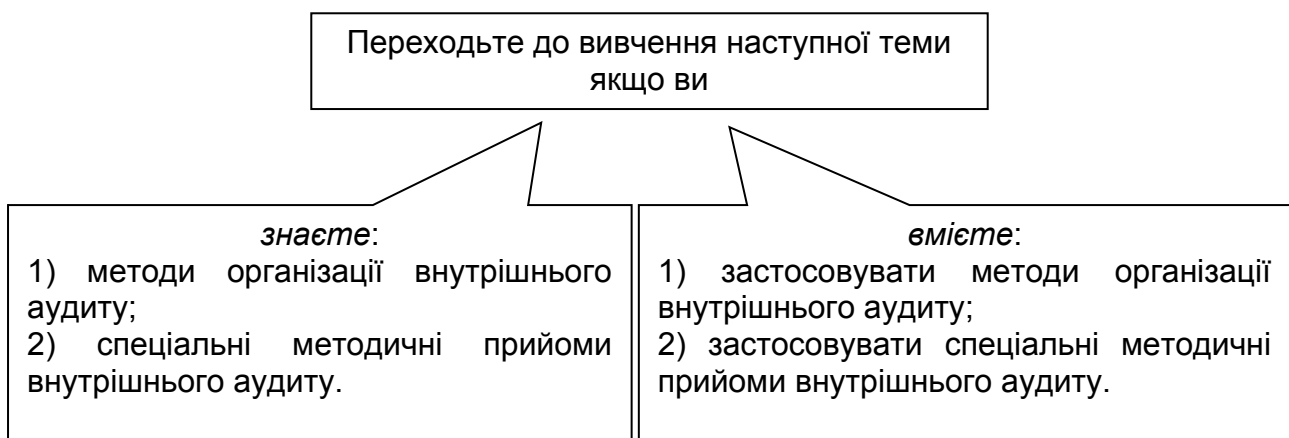
Практичні завдання і ситуації

Завдання 1. 1ПФ.С 01 ПР.Р 01

Необхідно порівняти зміст спеціальних методичних прийомів внутрішнього аудиту з методичними прийомами зовнішнього аудиту. Зробити відповідні висновки.

Завдання 2. 1ПФ.С 01 ПР.Р 01

Визначити, які спеціальні методичні прийоми буде застосовувати внутрішній аудитор на різних етапах контролю (попередній; поточний; подальший).



Тема 14. Реалізація матеріалів внутрішнього аудиту

Ключові терміни і поняття: моніторинг заходів контролю, ефективність аудиту, робоча документація, підсумкова документація.

Вивчення теми передбачає розгляд таких питань:

14.1. Підсумкові документи внутрішнього аудиту.

14.2. Відстеження виконання структурними підрозділами рекомендацій внутрішніх аудиторів.

Питання семінарського заняття

Запитання для самодіагностики

Питання для самостійного опрацювання

Практичні завдання і ситуації

Контрольні тести

Компетенції, яких набувають студенти після вивчення цієї теми

Зміст компетенції	Шифр
Знати які підсумкові документи готуються внутрішніми аудитором	2ПФ.С. 03. ЗП.О. 01
Знати структуру підсумкових документів внутрішнього аудитора	2ПФ.С. 03. ЗП.О. 02
Розуміти різницю аудиторського звіту та аудиторського висновку, підготовлених внутрішніми аудитором	2ПФ.Д. 03. ЗП.О. 01
Знати послідовність дій внутрішнього аудитора щодо моніторингу виконання його рекомендацій	2ПФ.Д. 03. ЗП.О. 02
Знати критерії оцінювання ефективності служби внутрішнього аудиту	2ПФ.Е. 03. ЗП.О. 01

Нормативні документи, які слід використовувати при підготовці до заняття: МСА 315 “Розуміння суб'єкта господарювання та його середовища й оцінка ризиків суттєвих викривлень”.

14.1. Підсумкові документи внутрішнього аудиту

Формування підсумкової контрольної інформації – це завершальний етап процесу внутрішнього аудиту фінансово-господарської діяльності фірми. Носії цієї інформації є офіційними документами, які відображають думку аудитора відносно до вірогідності

та об'єктивності фінансової звітності. У зв'язку з цим необхідно чітко визначати вимоги до структури, змісту й оформлення робочої документації внутрішнього аудитора.

Робоча документація аудиторської перевірки готується внутрішніми аудиторами й перевіряється керівником служби внутрішнього аудиту. В цих документах подається перелік отриманої інформації, а також результати її аналізу.

Робоча документація внутрішньої аудиторської перевірки може зберігатися на паперових або магнітних носіях (диски, дискети тощо). Якщо робоча документація внутрішнього аудитора зберігається не на паперових носіях, необхідно врахувати можливості її дублювання.

Внутрішні аудитори готують висновки, що стосуються фінансової інформації, і в робочій документації повинно зазначитися, чи підтверджується ця інформація необхідними бухгалтерськими записами. Вся робоча документація з аудиту перевіряється на предмет підтвердження аудиторського висновку і правильності виконання всіх процедур його проведення. Здійснення такого контролю повинно мати документальне підтвердження. Робоча документація внутрішнього аудитора належить до власності суб'єкта господарювання.

Архіви робочої документації з проведення аудиту повинні знаходитись у службі внутрішнього аудиту, і доступ до них мають тільки уповноважені особи.

Внутрішні та зовнішні аудитори, як правило, надають один одному доступ до робочої документації.

Доступ зовнішніх аудиторів до робочої документації внутрішніх аудиторів може бути наданий лише з дозволу керівника підприємства або керівника служби внутрішнього аудиту.

Підсумкова інформація за результатами внутрішнього аудиту має бути оформлена аудиторським звітом (актом аудиторської перевірки) та аудиторським висновком (рис. 14.1) [78].

Структура вступного розділу аудиторського звіту може мати такий вигляд:

Заголовок (найменування конкретного документа аудиторського звіту).

Повна назва підприємства або об'єкта, який підлягає аудиту.

Прізвище внутрішнього аудитора, який проводив аудиторську перевірку.

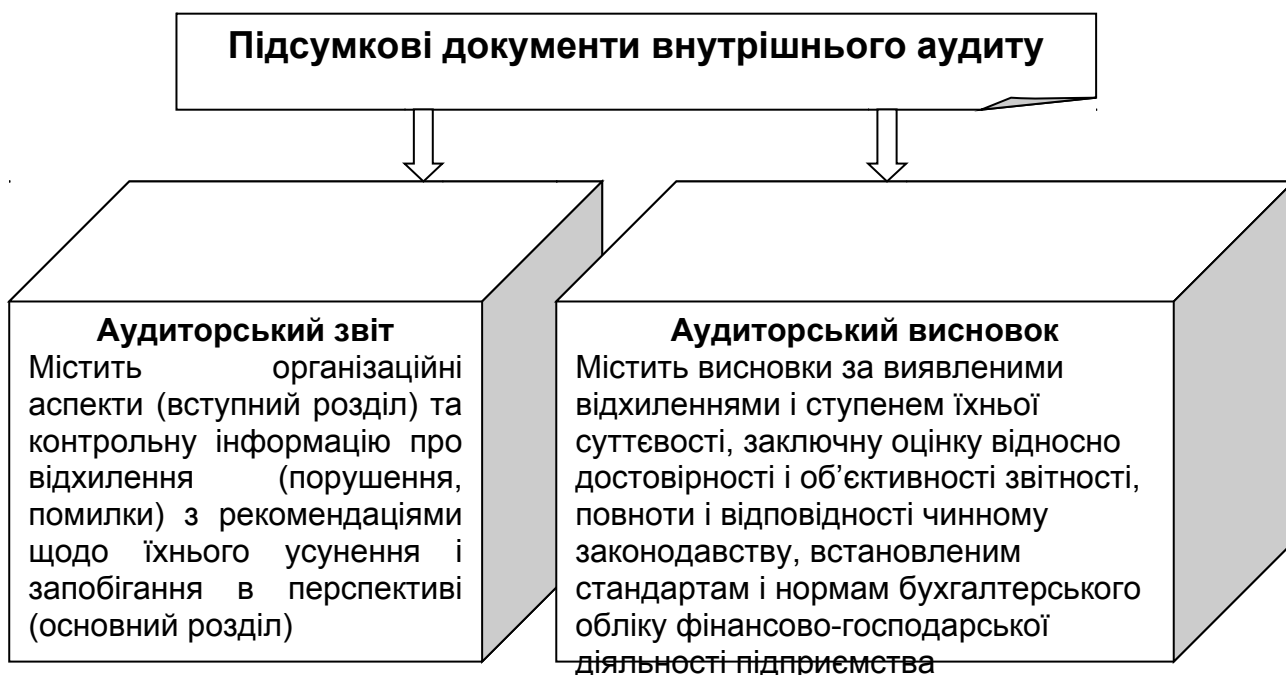


Рис. 14.1. Зміст підсумкових документів за результатами внутрішнього аудиту

Посилання на реквізити календарного плану діяльності служби внутрішнього аудиту, відповідно до якого проведено аудит.

Період і час проведення робіт.

Визначення межі відповідальності керівництва підприємства та аудитора.

Масштаб аудиту і склад перевіреної документації (відповідно до плану).

Посилання на нормативну базу, якою керувався аудитор під час проведення аудиту.

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

Головними моментами основного розділу аудиторського звіту можуть бути:

1. Загальні відомості про фірму. Тут наводяться дані про особливості діяльності підприємства, його організаційну структуру, потенціал, чисельність персоналу, основні показники діяльності звітного року та їх динаміку, оцінку змісту засновницьких документів.

2. Економіка і бізнес-планування. Відмічаються результати перевірки обґрунтування показників бізнес-плану та їх виконання, дотримання договірних зобов'язань, основні напрями фінансової стратегії підприємства.

3. Комерційна (або інші види) діяльність. Викладаються результати оцінки стану організації і технології процесу збуту. Необхідний акцент належить зробити на діагностиці маркетингових досліджень.

4. Формування статутного капіталу. Викладаються результати оцінки формування статутного капіталу як сукупності внесків засновників (власників) у майно підприємства у грошовому виразі, оцінки формування капіталу за рахунок нематеріальних активів (ціна торгової марки, інтелектуальна власність, ноу-хау тощо).

5. Операції з грошовими коштами, цінними паперами та іншими цінностями. Наводяться результати аудиту цільового використання грошових коштів, які зберігаються в касі, на поточному, валютному та інших рахунках у банках, законності всіх операцій, які здійснюються з грошовими коштами й цінними паперами (акції, облігації, векселі тощо). Цей підрозділ включає пункти, що відображають результати аудиту операцій з товарно-матеріальними цінностями, основними засобами, малоцінними предметами та ін. Крім того, важливо виділити ступінь забезпечення збереження всіх видів цінностей, а також якість ведення аналітичного обліку.

6. Розрахунки. Відображаються результати аудиту стану розрахунків за всіма рахунками.

7. Формування фінансових результатів і використання прибутку. Викладаються результати аудиту операцій формування витрат, доходів за всіма видами діяльності; вивчення причин виникнення втрат; обґрунтованості основних показників за напрями використання прибутку. Доцільно виділити пункт, який відображає питання перевірки правильності визначення оподаткованого прибутку, формування цільових фондів.

8. Кредити та фінансування. Викладаються результати оцінювання ефективності використання, своєчасності погашення і забезпеченості кредитів. Доцільно виділити питання аудиту окремих джерел фінансування. Особливий акцент необхідно зробити на визначенні показників кредитоспроможності підприємства.

9. Стан бухгалтерського, податкового обліку та внутрішньогосподарського контролю. Дається оцінка ступеня вирішення організаційних і методологічних питань обліку та внутрішнього контролю. Викладаються результати оцінки вірогідності й об'єктивності бухгалтерської звітності і податкової звітності. Доцільно виділити результати аудиту інформаційних систем, відобразити ступінь реалізації в техноробочих проектах комп'ютеризації обліку контрольної функції.

10. Експертна діагностика фінансового стану підприємства. Тут доцільно зосередити характеристику і методику розрахунку основних аналітичних показників, які оцінюють фінансовий стан підприємства. Наводяться основні рекомендації щодо фінансової стратегії підприємства [75].

Аудиторський висновок внутрішнього аудитора має містити інформацію про обсяг роботи, період перевірки та про перевіряючого.

За кожним із вказаних положень основний розділ аудиторського звіту повинен містити не тільки аргументацію відносно до виявлених відхилень (порушень, помилок), а й рекомендації щодо їхнього усунення та запобігання в майбутньому.

Аудиторський висновок внутрішнього аудитора ґрунтується на відомостях, які відображені в аудиторському звіті, що визначає його форму і вид думки: безумовно-позитивна; умовно-позитивна; негативна [24]. На аудиторську думку, викладену в аудиторському висновку внутрішнього аудитора, впливає ряд факторів (табл. 14.1) [24].

В аудиторському висновку внутрішнього аудитора повинно бути відображено, наскільки діяльність підрозділу, який перевіряється, відповідає існуючим законам і нормативним вимогам.

Аудиторський висновок внутрішнього аудитора має містити інформацію, яка відображає достовірність та повноту фінансової документації підприємства про правильність ведення бухгалтерського обліку. В аудиторському висновку внутрішнього аудитора слід звернути увагу на виявлення помилок, шахрайств та інших подібних випадків у діяльності підприємства, а також усіх ситуацій, які можуть становити ризик збитків для господарюючого суб'єкта.

Опрацювання висновків та рекомендацій, як правило, відбувається під час аудиторської перевірки або після її проведення. Таким чином, внутрішні аудитори уникають ризику неправильного розуміння або тлумачення фактів, тобто суб'єкт аудиту може дати

пояснення, висловити свою думку щодо виявлених у результаті перевірки фактів, висновків та рекомендацій.

Таблиця 14.1

Види думки в аудиторських висновках внутрішнього аудитора

Види	Безумовно-позитивна	Умовно-позитивна	Негативна
Фактори	надана вся необхідна і достатня інформація для мети аудиту; дані адекватні з точки зору достовірності, об'єктивності, повноти змісту інформації; фінансова документація відповідає законодавству, прийнятій обліковій політиці фірми; у фінансовій звітності містяться правильні та об'єктивні облікові дані; фінансова звітність складена відповідно до вимог; система обліку і внутрішнього контролю адекватна вимогам стандартів	обмеження в інформації несуттєвого характеру; виявлені відхилення потребують усунення, але вони не суттєві; виявлені відхилення були ліквідовані до складання висновку	незадовільний стан обліку; неповне відображення операцій в обліку; невідповідність сум фінансової звітності даним обліку; порушення методології обліку; здійснення й оформлення операцій не відповідають чинному законодавству
Формулювання	"...відповідає вимогам, належним чином надає правильне і об'єктивне уявлення, правильно відображає..."	"...в основному відповідає вимогам, у цілому правильно і, за винятком указаних обставин..."	"...не відповідає вимогам, не дає правильного й об'єктивного уявлення, викривлює дійсний стан справ, суперечить..."

Аудиторський висновок внутрішнього аудитора містить основну інформацію та резюме. У висновок також можуть бути включені: факти виявлених порушень; рекомендації з попередніх аудиторських перевірок; інформація про характер здійсненої перевірки (планова, на запит, погоджені процедури) [76].

В аудиторський висновок внутрішнього аудитора обов'язково включають усі важливі факти, які необхідні для підтвердження або

запобігання неправильним судженням. Менш важливу інформацію (факти) можна передавати усно або шляхом неофіційного листування.

У висновках подаються рекомендації, які ґрунтуються на виявлених під час перевірки недоліках та порушеннях. Вони зобов'язують керівників підрозділів вживати відповідних заходів. В аудиторському висновку можна зазначати вжиті підрозділом заходи після останньої аудиторської перевірки або інформацію щодо введення суворого контролю над операціями.

Внутрішній аудитор у процесі обговорення матеріалів перевірки повинен погодити із суб'єктом аудиту всі питання, що стосуються цієї перевірки.

Якщо внутрішній аудитор та керівник підрозділу, що перевіряється, не дійшли згоди щодо якогось питання, це висвітлюється в аудиторському висновку. Письмові коментарі суб'єкта аудиту можна включати у висновок як додаток, а також подавати в головній частині висновку або в супровідному листі. Внутрішній аудитор, уповноважений підписати аудиторський висновок, повинен призначатися керівником підрозділу внутрішнього аудиту.

Керівник служби внутрішнього аудиту або призначена ним особа зобов'язані перевірити та затвердити аудиторський висновок перед остаточним складанням.

Аудиторський висновок внутрішнього аудитора надається тим співробітникам підприємства, які можуть вжити заходів щодо усунення виявлених недоліків або гарантувати їх виконання.

Аудиторський висновок обов'язково надається керівникам підрозділу, що перевіряється, а керівництву підприємства – тільки резюме. Аудиторський висновок внутрішнього аудитора може надаватися іншим зацікавленим особам або тим, чиї інтереси були порушені в результаті проведення перевірки.

Аудиторський звіт та аудиторський висновок внутрішнього аудитора підписують і скріплюють печаткою окремо, оскільки аудиторський звіт (аудиторський акт) містить конфіденційну інформацію й залишається для внутрішнього користування, а аудиторський висновок подається загальним зборам акціонерів.

Інформація конфіденційного характеру викладається в окремому висновку. Якщо вона стосується керівництва підприємства, то аудиторський висновок обов'язково надається власникам підприємства.

Керівник служби внутрішнього аудиту розробляє вимоги, що стосуються збереження робочої документації, аудиторських висновків, рекомендацій щодо проведення аудиторської перевірки. Ці вимоги повинні відповідати положенням, інструкціям, іншим внутрішнім регламентам суб'єкта господарювання щодо збереження службової документації, а також чинному законодавству України.

14.2. Відстеження виконання структурними підрозділами рекомендацій внутрішніх аудиторів

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

Подальший контроль, який проводиться внутрішніми аудиторами, – це встановлення адекватності, ефективності підприємства у зв'язку з викладеними в аудиторському висновку зауваженнями внутрішніх та зовнішніх аудиторів.

Відповідальність за подальший контроль повинна визначатися в Положенні про службу внутрішнього аудиту на підприємстві (рис. 14.2) [76].

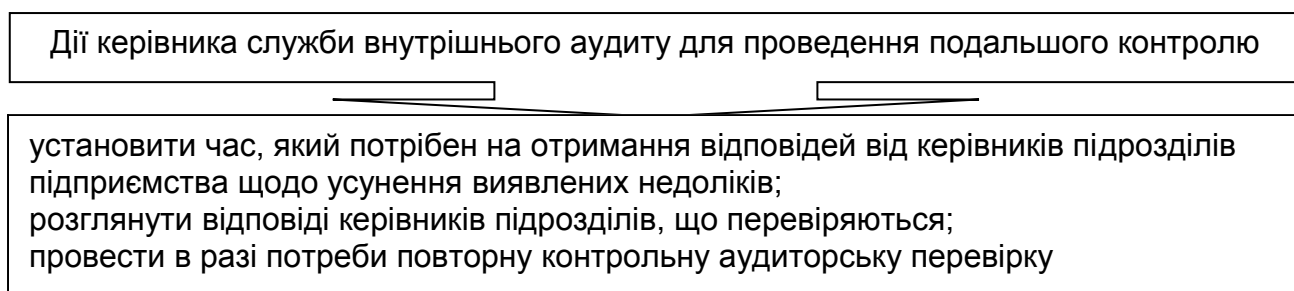


Рис. 14.2. Проведення подальшого контролю

Керівники підприємства мають право взяти на себе ризик і відмовитися вживати відповідних заходів щодо викладених в аудиторському висновку фактів у зв'язку з великими витратами на їх проведення або з інших міркувань. У такому разі керівник служби внутрішнього аудиту повідомляє про це рішення власникам підприємства.

Деякі викладені в аудиторському висновку внутрішнього аудитора недоліки можуть бути настільки важливими, що потребуватимуть від керівників підприємства негайних дій. Внутрішні аудитори зобов'язані тримати такі ситуації під особливим контролем.

Якщо керівник служби внутрішнього аудиту переконаний, що власники вживають достатніх заходів для усунення фактів порушень, то подальший контроль здійснюється в рамках наступної аудиторської перевірки. Розробка графіка подальшого контролю повинна ґрунтуватися *на передбачених ризиках, а також на ступені складності та важливості фактів виявлених порушень.*

МСА 315 “Розуміння суб'єкта господарювання та його середовища й оцінка ризиків суттєвих викривлень” розглядає поняття *моніторингу заходів контролю*, який є важливим обов'язком управлінського персоналу.

Моніторинг заходів контролю включає перевірку функціонування внутрішнього контролю згідно з визначеними завданнями і цілями та внесення до нього належних змін відповідно до обставин (рис. 14.3) [78].

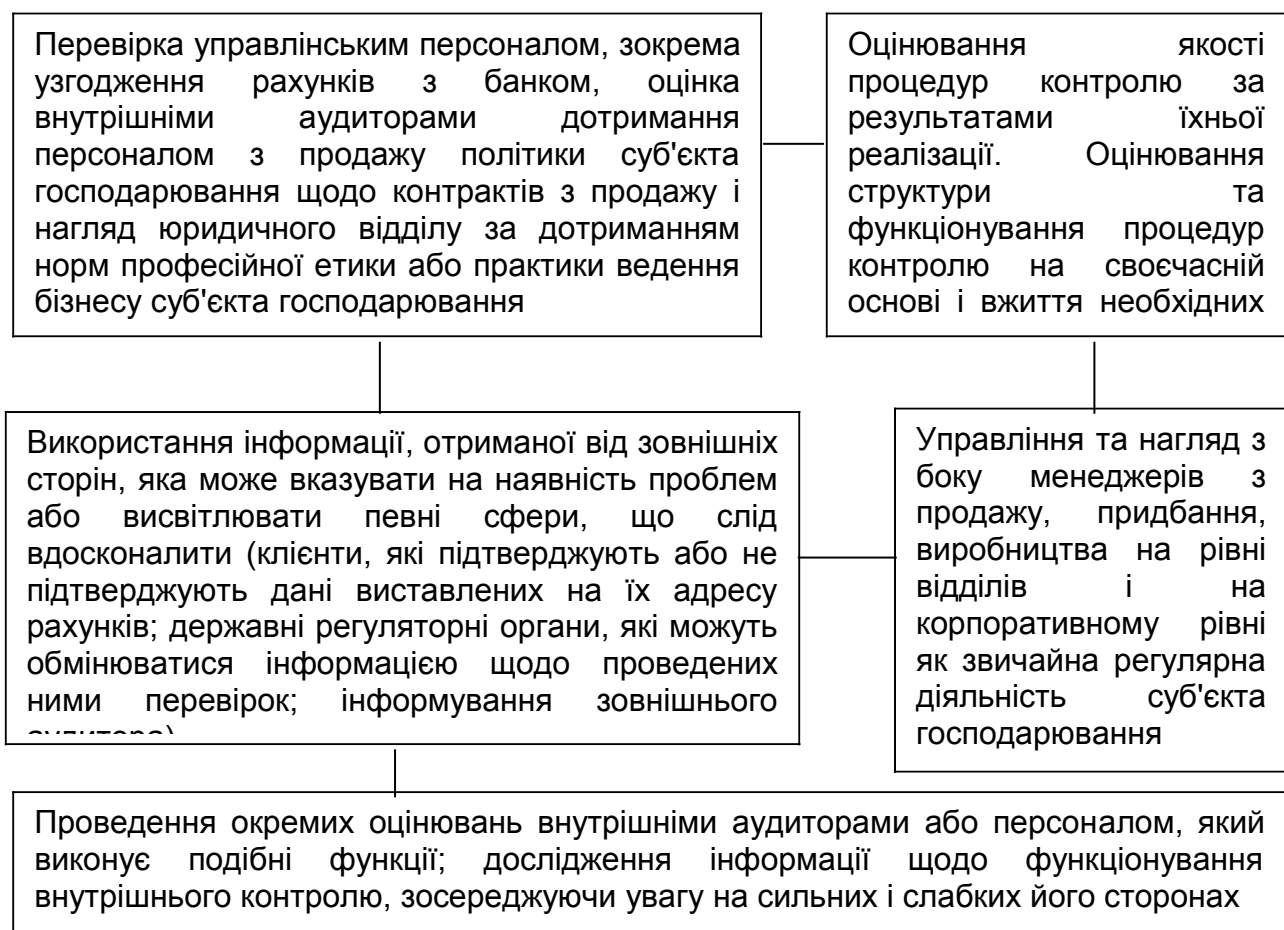


Рис. 14.3. Складові діяльності з моніторингу заходів контролю

Для забезпечення потреб управління підприємством великого значення набуває ефективність роботи внутрішнього аудитора. Критеріями оцінювання ефективності служби внутрішнього аудиту можуть бути: точне визначення його завдань; правильне планування роботи; використання в комплексі різних способів і прийомів аудиту; систематичне підвищення ділової кваліфікації кадрів; чітке налагодження інформації про чинність законодавчих актів; постійне вивчення передового досвіду організації аудиторської роботи і його застосування; вдосконалення методики аудиту.

На ефективність внутрішнього аудиту впливають такі фактори: витрата часу на цикл проведення аудиту, трудовитрати осіб, що приймають рішення про проведення аудиту, і персоналу на планування, проведення та узагальнення результатів аудиту; організаційні витрати, що характеризуються кількістю осіб, яких відривають від продуктивної праці для здійснення аудиту; собівартість і рентабельність внутрішнього аудиту, витрати коштів на здійснення аудиту; співвідношення залежності аудиту від прогнозованих економічних, соціально-політичних наслідків, кількість та цінність інформації, одержаної в результаті аудиту для потреб користувачів.

Питання семінарського заняття

1. Вимоги щодо форми та змісту підсумкових документів внутрішніх аудиторів.
2. Контроль якості роботи внутрішніх аудиторів
3. Відповідальність внутрішніх аудиторів за виконання обов'язків.
4. Дії внутрішніх аудиторів стосовно перевірки виконання посадовими особами наданих рекомендацій за результатами внутрішнього аудиту

Запитання для самодіагностики

1. Яка інформація накопичується в робочій документації внутрішнього аудитора?
2. Чи має доступ зовнішні аудитори до робочої документації внутрішніх аудиторів?
3. Яку інформацію має містити аудиторський висновок внутрішнього

аудитора?

4. Як саме організується подальший контроль, який проводиться внутрішніми аудиторами за результатами перевірки?

5. Де зберігається архів робочої документації і хто до нього має доступ?

6. Назвіть підсумкові документи внутрішнього аудиту.

7. Вимоги до професійної компетентності внутрішніх аудиторів.

8. Відповідальність внутрішніх аудиторів за якість перевірки.

9. Особливості організації внутрішнього аудиту в банківських установах.

Питання для самостійного опрацювання

1. Складіть алгоритм реалізації матеріалів внутрішнього аудиту на прикладі конкретного завдання.

Практичні завдання і ситуації

Завдання 1. 2ПФ.С 03 ЗП.О 01

Пов'яжіть поняття з їх визначеннями.

Поняття:

1. Рішення за матеріалами внутрішнього аудиту.

2. Допоміжний документ.

3. Пояснення.

4. Акт інвентаризації.

5. Письмове повідомлення.

6. Скарга на рішення за матеріалами внутрішнього аудиту.

7. Розрахунок.

8. Підписка.

9. Описи, списки, довідки, накопичувальні і порівняльні відомості.

Визначення понять:

А. Складається посадовими особами внаслідок незгоди з прийнятим рішенням за результатами внутрішнього аудиту.

Б. Складається внутрішнім аудитором для обґрунтування перевірених ним фактів, подій, явищ.

В. Складаються в хронологічному порядку, реєструються виявлені в ході перевірки факти господарських порушень.

Г. Складаються матеріально-відповідальними особами і додаються

до матеріалів внутрішнього аудиту, щоб уникнути спірних питань.

Д. Складається відповідальними особами на вимогу ревізора у виправдання або підтвердження фактів, що перевіряються.

Е. Відображає виявлену фактичну наявність господарських засобів і стан розрахунків, є самостійним джерелом доказів виявлених нестач та надлишків майна.

Є. Документ, відповідно до якого на підприємстві проводяться невідкладні заходи щодо усунення виявлених порушень.

Ж. Складається внутрішнім аудитором для залучення окремих осіб до виконання аудиторських процедур.

З. Складається залежно від конкретних обставин, виявлених фактів порушень і зібраних матеріалів у ході перевірки.

Завдання 2. 2ПФ.Д 03 ЗП.О 01

Визначіть, які обов'язкові документи необхідно додати до звіту внутрішнього аудитора за умови виявлення недоліків у веденні обліку окремих об'єктів. Заповніть таблицю.

Таблиця

Стверджувальні документи за виявленими фактами недоліків у веденні обліку окремих об'єктів

№ з/п	Перелік порушень	Стверджувальні документи (посилання на облікові реєстри)
1	2	3
Касові операції		
	Нестача або надлишок готівки в касі	
	Порушення або зловживання за касовими операціями	
Банківські та розрахунково-кредитні операції		
	Неправомірне відшкодування підзвітним особам витрат у відрядженні	
	Використання банківських кредитів не за цільовим призначенням	
	Підробки в документах	
Збереження запасів		
	Нестача або надлишок сировини, матеріалів	
	Неправильне списання природного збитку	
	Неправильне віднесення на собівартість запасів	

Контрольні тести

1. За результатами внутрішнього аудиту складається:

- а) аудиторський звіт (акт аудиторської перевірки) та аудиторський висновок;
- б) аудиторський звіт (акт аудиторської перевірки) та річний баланс;
- в) аудиторський звіт (акт аудиторської перевірки) та експертний висновок.

2. Загальні відомості про фірму відображаються в аудиторському звіті у:

- а) вступному розділі;
- б) основному розділі;
- в) резюме.

3. Якщо внутрішній аудитор та керівник підрозділу, що перевіряється, не дійшли згоди щодо якогось питання:

- а) це висвітлюється в аудиторському висновку;
- б) це не висвітлюється в аудиторському висновку.

4. Загальним зборам акціонерів подається:

- а) аудиторський звіт;
- б) акт аудиторської перевірки;
- в) аудиторський висновок.

5. Моніторинг заходів контролю включає перевірку:

- а) порядку ведення бухгалтерського обліку;
- б) функціонування внутрішнього контролю;
- в) достовірності фінансової звітності.

Після вивчення даної теми переконайтеся
що ви

знаєте:

- 1) підсумкові документи внутрішнього аудиту;
- 2) порядок відстеження виконання структурними підрозділами рекомендацій внутрішніх аудиторів.

вмієте:

- 1) складати підсумкові документи внутрішнього аудиту;
- 2) відстежувати виконання структурними підрозділами рекомендацій внутрішніх аудиторів.

Термінологічний словник

А

Аналіз – прийом дослідження, що включає вивчення предмета шляхом уявного або практичного розчленовування його на складені об'єкти (за його ознаками, властивостями, відносинами).

Аналітичні процедури передбачають аналіз найважливіших показників і співвідношень, включаючи підсумкове дослідження відхилень і взаємозв'язків, що суперечать іншій інформації, які стосуються даної справи, або відхиляються від очікуваних показників.

Аналогія – прийом наукового умовиводу, за допомогою якого досягається пізнання одних об'єктів на підставі їхньої подібності з іншими.

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

Аудит господарської діяльності – систематичний аналіз господарської діяльності підприємства, який здійснюється з певною метою.

Аудит на відповідність – аудит, який здійснюється з метою визначення дотримання суб'єктом господарювання специфічних процедур і правил, які окреслені діючим законодавством або внутрішнім розпорядком.

Аудит фінансової звітності – аудит, який має на меті встановлення відповідності фінансової звітності з певними критеріями.

Аудит, що базується на ризику – концентрація аудиторської роботи на ділянках з більш високим можливим ризиком, що значно скорочує аудит на ділянках з низьким ризиком.

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

Аудиторська вибірка – означає застосування аудиторських методів, прийомів та процедур стосовно менш ніж 100% бухгалтерських записів або показників фінансової звітності, котрі дають змогу аудитору

отримати аудиторські докази (факти) і, оцінивши окремі відібрані дані, поширити дієвість цих доказів (фактів) на всю сукупність даних.

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

Аудиторська палата України – незалежний самостійним орган управління аудиторською діяльністю, має на меті сприяти розвитку, вдосконаленню та уніфікації аудиторської діяльності в країні.

Аудиторська процедура – це певний порядок і послідовність дій аудитора для отримання необхідних фактів для формування висновків аудитора на конкретній ділянці аудиту.

Аудиторська фірма — юридична особа, створена відповідно до законодавства, яка здійснює виключно аудиторську діяльність.

Аудиторський висновок – документ, що складений відповідно до стандартів аудиту та передбачає надання впевненості користувачам щодо відповідності фінансової звітності або іншої інформації концептуальним основам, які використовувалися про її складанні.

Аудиторський звіт – це додаткова підсумкова документація, що складається виключно в інтересах замовника аудиту.

Аудиторський процес – це сукупність організаційних, методичних і технічних процедур, що реалізуються шляхом використання певних методів та прийомів дослідження фактів господарського життя залежно від мети і завдань аудиту.

Аудиторський ризик – ризик того, що аудитор може позитивно оцінити баланс та інші форми фінансової звітності при наявності в ній суттєвих помилок і пропусків.

Аудиторські докази – вся інформація, яка використовується аудитором для формулювання висновків, на яких ґрунтується думка аудитора (безумовно-позитивна, умовно-позитивна, негативна).

Аудиторські послуги – це послуги, які надаються аудитором (аудиторською фірмою), окрім аудиторських перевірок (аудиту).

В

Вибірковий спосіб передбачає перевірку лише частини документів, які надані для вивчення. Такий спосіб застосовується по відношенню до документів чи операцій, які мають відносно масовий характер для під-

приємства.

Вибіркові спостереження – прийом статистичного дослідження якісних характеристик господарського процесу для визначення їхньої доцільності й оптимальності.

Вибіркова сукупність – перелік відібраних з використанням спеціальних методів елементів сукупності, на основі вивчення яких формується висновок аудитора про всю сукупність документів чи операцій, що підлягає перевірці.

Відповідність аудиторських доказів – це оцінка якості аудиторських доказів, тобто їх доречності та достовірності щодо підтвердження облікової інформації або виявлення викривлень.

Властивий ризик – це ризик викривлення залишку на рахунку (або певної операції), який може бути суттєвим, окремо або разом із викривленням залишків на інших рахунках (або іншою операцією), якщо припустити відсутність відповідних заходів внутрішнього контролю.

Внутрішній аудит – це незалежна діяльність з перевірки та оцінки роботи суб'єкта господарювання в його інтересах.

Внутрішній аудит – аудит, який здійснюється спеціальною службою підприємства, яка безпосередньо підпорядковується керівництву підприємства.

Внутрішньофірмові стандарти – це сукупність принципів, методів, прийомів і способів, що використовуються аудиторською фірмою при наданні аудиторських послуг, підготовці документації, виходячи із встановлених правил та особливостей діяльності аудиторської фірми.

Г

Генеральна сукупність – вся множина даних, з якої здійснюється вибірка, і стосовно якої аудитор прагне зробити висновки (наприклад, статті залишків на рахунках або класів операцій).

Д

Дебітори – це юридичні та фізичні особи, які внаслідок минулих подій заборгували підприємству певні суми грошових коштів або інших активів.

Дебіторська заборгованість – це сума заборгованості дебіторів підприємству на певну дату.

Дедукація – виділення частки із загального. В аудиті це означає розробку конкретних рекомендацій щодо поліпшення діяльності окремих напрямків, виходячи із загального стану об'єктів.

Договір на аудиторську перевірку – документ, що засвідчує факт досягнення домовленості між аудитором і клієнтом про проведення аудиторської перевірки, закріплює права, обов'язки та відповідальність сторін.

Дослідження документів – спосіб документального контролю вірогідності, доцільності, ефективності господарських процесів, відповідності їх нормативним правовим актам.

Достатність аудиторських доказів – це критерій кількості аудиторських доказів. Тобто під достатністю аудиторського доказу розуміють обсяг інформації, яка достатня для визначення стану об'єкта аудиту.

E

Експертизи різних видів – прийоми експертних оцінок, пов'язані із предметом аудиту, коли для обґрунтування відповідей на питання аудиту залучаються експерти різних галузей знань.

З

Завдання з надання впевненості – це завдання, коли практик (професійний практикуючий бухгалтер) висловлює висновок, призначений підвищити ступінь довіри майбутніх користувачів, які не є відповідальною стороною, щодо результатів оцінки або порівняння предмету завдання з відповідними критеріями.

Запаси – це активи, які: утримують для подальшого продажу; утримують для їх використання у виробництві продукції (робіт, послуг) або в адміністративних цілях; знаходяться у процесі виробництва (незавершеного виробництва) з метою наступного продажу готової продукції.

Запит – це процес звернення за інформацією (фінансовою і не фінансовою) до персоналу підприємства або третіх сторін. Запит часто застосовується в ході аудиторської перевірки. Запити можуть бути письмовими та усними. Процес запиту закінчується оцінюванням відповідей на запити.

Зовнішній аудит – аудит, який здійснюється зовнішніми незалежними аудиторами або аудиторськими фірмами на підставі договору.

Зустрічна перевірка документів – прийом, який застосовується з метою встановлення достовірності операцій, зафіксованих у документах.

I

Інвентаризація – перевірка об'єкта в натурі. Сутність методу полягає в тому, що при аудиті перевіряється фактичний стан об'єкта шляхом огляду й перерахування.

Індукція – прийом дослідження, при якому загальний висновок про ознаки безлічі елементів об'єкта аудита робиться на основі вивчення не всіх ознак, а окремих елементів даної безлічі.

Ініціативний аудит – це аудит, який проводиться аудитором (аудиторською фірмою) на замовлення суб'єкта господарювання згідно з договором.

Інформація – це сукупність різних документів про стан і зміни об'єктів аудиту або їх відповідність законодавчим актам.

K

Комбінований спосіб полягає у дослідженні документів, що поєднує хронологічний та систематизований способи, тобто певні документи перевіряються в порядку їх виконання, а інші – за економічно однорідними операціями.

Конкретизація – дослідження певних об'єктів у всій їхній різноманітності, у якісному різноманітті реального існування. При аудиті – це виявлення у процесі контрольного етапу різного роду порушень, неефективної роботи, збитку й т. д.

Концепції визначають напрямки теорії, оскільки є основою аудиторських стандартів.

L

Лист-зобов'язання – документ, який підтверджує домовленість щодо проведення аудиту, надсилається аудитором (аудиторською фірмою) підприємству-клієнту, в якому зазначають мету та обсяг аудиторської перевірки, ступінь відповідальності аудитора перед клієнтом, додатково роз'яснюють права, обов'язки клієнта.

М

Маніпуляція обліковими записами – зумисне використання неправильних (некоректних) бухгалтерських проведення або сторнуючих записів для викривлення даних обліку і звітності.

Меморандум виправлених викривлень – робочий документ аудитора, який складається з метою відстеження виконання підприємством виправлень у всіх знайдених аудитором випадках викривлення облікових даних.

Мета аудиту фінансових звітів – надання аудиторіві можливості висловити думку про те, чи складені фінансові звіти в усіх суттєвих аспектах відповідно до застосованої концептуальної основи фінансової звітності.

Метод – це спосіб дослідження явищ, процесів, створених людиною систем та сукупність прийомів, за допомогою яких оцінюється стан об'єкта, що вивчається.

Метод внутрішнього аудиту – науково обґрунтована оцінка операцій, процесів, фактів фінансово-господарської діяльності підприємства, системний підхід у вивченні питань функціонування систем бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю суб'єкта господарювання.

Методика аудиту – це застосування сукупності методів, прийомів та процедур, які дають можливість провести аудит системно, в найбільш доцільній послідовності.

Міжнародні стандарти аудиту – стандарти, які регламентують аудиторську діяльність у світовому масштабі.

Моделювання – вивчення об'єкта на основі його моделі, наприклад, математичної.

Н

Невідповідні записи в реєстрах обліку – ненавмисне або навмисне відображення фінансової інформації в системі рахунків у неповному обсязі, оцінці, яка відрізняється від ухвалених норм.

Незвичайні операції – угоди і господарські операції, платежі, котрі, на думку аудитора, зайві, недоречні або надмірні за певних обставин.

Нематеріальні активи – немонетарні активи, які не мають матеріальної форми, можуть бути ідентифіковані та утримуватися підприємством з метою використання протягом періоду більше одного року (або

одного операційного циклу, якщо він перевищує один рік) для виробництва, торгівлі, в адміністративних цілях чи для надання в оренду іншим особам.

О

Об'єкти аудиторської діяльності – окремі і взаємопов'язані економічні, організаційні, інформаційні та інші форми функціонування системи, що вивчається, стан яких може бути оцінено кількісно та якісно.

Обов'язковий аудит – це аудит, який проводиться аудитором (аудиторською фірмою) у випадках прямо передбачених чинним законодавством.

Оглядова перевірка – це перевірка звітності без детального вивчення системи внутрішнього контролю, обліку підприємства, перевірка документації на достовірність.

Операційна перевірка – це перевірка окремих питань за домовленістю клієнта.

Операційний аудит – це перевірка певних процедур і методів функціонування системи господарювання з метою оцінки їх результативності та ефективності.

Опитування – процес пошуку інформації, яку можна отримати від обізнаних осіб підприємства чи за його межами.

Організація аудиту – система комплексних заходів, направлених на координацію та функціонування дій взаємопов'язаних і взаємозалежних окремих елементів (частин) системи з метою перевірки даних бухгалтерського обліку і показників фінансової звітності суб'єкта господарювання.

Основні засоби – матеріальні активи, які підприємство утримує з метою використання їх у процесі виробництва або поставки товарів, надання послуг або надання в оренду іншим особам або для здійснення адміністративних і соціально-культурних функцій, очікуваний термін корисного використання (експлуатації) яких більше одного року або операційного циклу, якщо він більше року.

П

Первинний аудит – аудит, який здійснюється аудитором уперше для певного клієнта.

Перевірка – прийом, який полягає у вивченні бухгалтерських реєстрів, документів чи матеріальних активів.

Перевірка матеріальних активів – прийом, який полягає у фізичній перевірці активів.

Перевірка записів або документів – прийом, який надає аудиторські докази різного ступеня достовірності залежно від їх характеру і джерела.

Перерахування – прийом, який полягає в перевірці арифметичної точності документів чи записів.

Підтвердження – прийом, який полягає в отриманні аудиторами підтверджувальної інформації, яка міститься в бухгалтерських реєстрах. Наприклад, аудитор, як правило, шукає пряме підтвердження сум дебіторської заборгованості, зв'язуючись із боржниками підприємства.

Підтверджувальний аудит – перевірка й підтвердження достовірності бухгалтерських документів та звітності.

Планування аудиту – процес, який передбачає визначення його стратегії і тактики, складання загального плану аудиторської перевірки, побудову аудиторської програми і аудиторські процедури, оцінювання обсягу аудиторського контролю.

Податковий аудит – це аудиторська перевірка правильності й повноти обчислення та сплати податків, дотримання податкової політики.

Помилка – ненавмисне викривлення фінансової інформації внаслідок арифметичних або логічних помилок в облікових записах і розрахунках, неповноти обліку, неправильного подання в обліку фактів господарської діяльності, складу майна, вимог і зобов'язань, а також невідповідне відображення операцій в обліку.

Постулати аудиту – це фундаментальні аксіоматичні положення аудиторської теорії, які допомагають зрозуміти зміст аудиторських стандартів та встановити напрями формування думок для складання аудиторського висновку.

Предмет аудиторських перевірок – інформація про стан конкретних об'єктів контролю та відхилення їх параметрів від заданих. Такими параметрами можуть бути: правильна звітність, установлені суми платежів згідно із законодавством, точність та повнота бухгалтерського обліку.

Прийом внутрішнього аудиту – це якісно однорідна контрольна дія внутрішнього аудитора, спрямована на виявлення дотримання певних нормативних положень суб'єктом господарювання.

Прийом нормативної перевірки – прийом, який застосовується аудитором для отримання доказів про виконання певного завдання.

Програма аудиту – набір інструкцій для асистентів аудитора, які виконують аудиторську перевірку, а також засобом контролю за належним виконанням роботи.

Процедура підрахунку – процедура, яка полягає в перевірці арифметичної точності первинних документів і реєстрів обліку або в самостійному здійсненні підрахунків.

Процедура повторного виконання – процедура, яка здійснюється аудитором з метою підтвердження процедур чи заходів контролю, які початково виконувалися як частина системи внутрішнього контролю. Наприклад, повторне виконання класифікації кредиторської заборгованості за строками погашення.

Процедура спостереження – процедура, яка полягає в нагляді за процесами чи процедурами, які виконуються іншими особами.

Процедури оцінки ризиків – це процедури, які виконуються з метою вивчення природи та середовища суб'єкта господарювання, наприклад, сфери діяльності, особливостей бізнесу, рівня організації системи внутрішнього контролю тощо.

Процедури перевірки по суті – це тести (процедури), що здійснюються з метою отримання аудиторських доказів для виявлення суттєвих викривлень у фінансовій звітності.

Р

Реєстр аудиторських фірм та аудиторів – база даних, що містить інформацію про аудиторські фірми та аудиторів, які займаються аудиторською діяльністю індивідуально як фізичні особи – підприємці.

Ризик невиявлення помилок – ризик, який полягає в тому, що аудиторські процедури не завжди можуть виявити помилки у залишку на певному рахунку або з певної операції.

Ризик, пов'язаний із невідповідністю функціонування системи внутрішнього контролю – це ризик неефективності внутрішнього контролю.

Рівень суттєвості – це найбільше значення помилки бухгалтерської звітності, починаючи з якої її кваліфікований користувач з великим ступенем ймовірності робить неправильні висновки та приймає неправильні економічні рішення.

Робочі документи аудитора – це записи, за допомогою яких аудитор фіксує процедури перевірки, тести, отриману інформацію і відповідні висновки, які здійснюються під час аудиторської перевірки.

С

Сертифікат аудитора – це офіційний документ, який засвідчує рівень професійних знань, необхідних для здійснення аудиту підприємств різних форм власності на території України.

Синтез – метод вивчення об'єкта в його цілісності, єдності й взаємозв'язку його частин. Дозволяє розробити пропозиції по поліпшенню системи взаємозв'язків між елементами об'єкта аудита.

Система внутрішнього контролю – це всі внутрішні правила та процедури контролю, запроваджені керівництвом для забезпечення стабільного й ефективного функціонування підприємства, дотримання внутрішньої господарської політики, збереження та раціонального використання активів, точності і повноти бухгалтерських записів, своєчасної підготовки фінансової інформації, запобігання фальсифікаціям.

Систематизований спосіб передбачає систематизацію документів за певними ознаками – ціни, джерела поставки, види матеріальних запасів, матеріально відповідальні особи тощо.

Системний аналіз – вивчення об'єкта дослідження як сукупності елементів, що утворюють систему. При аудиті використовується для логічної послідовності й ув'язування питань перевірки.

Системно-орієнтований аудит – аудиторська експертиза на підставі аналізу системи внутрішнього контролю.

Собівартість продукції (робіт, послуг) – це вартісна оцінка використаних у процесі виробництва продукції (робіт, послуг) сировини, матеріалів, палива, енергії, основних фондів, трудових ресурсів, а також інших витрат на її виробництво і реалізацію.

Спеціальний аудит – це перевірка конкретних аспектів діяльності суб'єкта господарювання, дотримання певних процедур, норм та правил. Здійснюється з метою підтвердження законності, добросовісності й ефективності діяльності керівників, правильності складання податкової звітності, використання спеціальних фондів тощо.

Спілка аудиторів України – громадська організація, яка включає на добровільних засадах чинних аудиторів, має на меті об'єднати зусилля аудиторів для захисту їх законних прав, інтересів та сприяти розвитку

аудиторської діяльності в Україні.

Спостереження – це нагляд за процесом або процедурою, що виконуються іншими особами, наприклад, спостереження аудитора за здійсненням інвентаризації основних засобів персоналом підприємства або виконання заходів контролю.

Стандарти аудиту – це єдині вимоги до порядку здійснення, оформлення, оцінки достовірності інформації, до порядку підготовки чи кваліфікації, а також регламентації надання окремих супутніх послуг і підготовки результатів аудиту.

Статистичні розрахунки й економіко-математичні методи – методи, які використовуються для виявлення закономірностей економічних і господарських процесів об'єкта аудиту при великому обсязі інформації.

Суцільний спосіб полягає в тому, що перевіряється фінансово-господарська діяльність суб'єкта господарювання, всі наявні документи.

Т

Тести контролю – тести, які застосовуються аудитором у разі наявності у суб'єкта господарювання діючої системи внутрішнього контролю.

Техніко-економічні розрахунки – розрахунки, які проводяться аудитором під час отримання доказів про правильність окремих показників бізнес-плану, правильність складання кошторисів загальновиробничих та загальногосподарських витрат, капітального ремонту, списання матеріалів на обсяг виробництва продукції або будівельних матеріалів на обсяг виконаних будівельно-монтажних робіт тощо.

Технологія аудиту – сукупність упорядкованих у певній послідовності окремих стадій, які тісно пов'язані між собою й утворюють єдину систему для вирішення поставлених завдань.

Трансформація обліку – здійснення процедур трансформації обліку за іншими обліковими стандартами.

У

Узгоджений аудит – аудит, який здійснюється аудитором повторно або регулярно для певного клієнта й ґрунтується на знанні специфіки клієнта, стану його системи бухгалтерського обліку та внутрішнього контро-

лю.

Управління аудиторською діяльністю – це сукупність послідовних дій суб'єкта управління аудиторською діяльністю, спрямованих на роботу аудиторських фірм (аудиторів) з метою дотримання єдиних організаційних та методологічних вимог.

Управлінський аудит – це перевірка й удосконалення організації та управління підприємством, якісними сторонами виробничої діяльності, оцінка ефективності виробництва й фінансових вкладень тощо.

Ф

Фальсифікація бухгалтерських документів і записів – оформлення очевидно неправильних або фальсифікованих документів бухгалтерського обліку і записів у реєстрах бухгалтерського обліку.

Фінансові звіти – структуровано представлена фінансова інформація, до складу якої зазвичай входять і примітки, зроблені на основі облікових записів, що надають додаткові пояснення щодо економічних ресурсів чи зобов'язань суб'єкта господарювання на певну дату або щодо змін у них протягом певного періоду відповідно до концептуальної основи фінансової звітності.

Х

Хронологічний спосіб – перевірка документів здійснюється без попереднього групування чи систематизації операцій, а за датою їх складання.

Ц

Ціновий аудит – це перевірка обґрунтованості встановлення ціни на замовлення. Використовується в розвинутих країнах при перевірці обґрунтованості бюджетних асигнувань.

Ш

Шахрайство – навмисно неправильне відображення і подання даних обліку та звітності службовими особами і керівництвом підприємства.

Завдання для студентів заочної форми навчання

Основною метою вивчення будь-якої навчальної дисципліни є набуття студентами достатнього рівня теоретичних знань і опанування практичними вміннями і навичками (компетенціями), необхідними для здійснення майбутньої професійної діяльності. Виходячи з цього, постає необхідність в перевірці такого рівня набутих компетенцій у студентів, шляхом застосування поточних та підсумкових контрольних-перевірочних заходів, а саме: виконання контрольних робіт, складання заліків, іспитів тощо.

Для студентів заочної форми навчання обов'язковим заходом поточного контролю, що підтверджує достатній рівень опанування компетенціями з навчальної дисципліни «Аудит» є виконання завдань контрольної роботи.

Методичні рекомендації до виконання контрольної роботи з навчальної дисципліни «Аудит»

Метою контрольної роботи є перевірка знань, вмінь та навичок, набутих студентами в результаті вивчення основних положень теорії, організації та методики здійснення аудиторської діяльності.

Слід зазначити, що в разі відсутності якісно виконаної та вчасно захищеної контрольної роботи з навчальної дисципліни «Аудит», студенти не допускаються до складання заліку чи іспиту.

Структурно контрольна робота з навчальної дисципліни «Аудит» складається з трьох частин:

теоретична частина, містить чотири теоретичних питання, відповіді на які вимагають глибоких знань з теорії здійснення аудиторської діяльності в Україні;

практична частина, представлена ситуаційним завданням, яке дозволяє виявити у студентів рівень набутих вмінь і навичок щодо організації та методики проведення аудиторських перевірок, а також надання аудиторських послуг;

список використаної літератури.

Відповідь на теоретичні питання не повинна бути простим переписуванням окремих сторінок із літературних джерел. Доцільно дослідити думки різних авторів щодо вирішення поставленого питання, проаналізувати набутий вітчизняний досвід та зробити відповідні висновки. Для переконливості своїх думок, рекомендується наводити статистичні данні, що характеризують сучасний стан теорії та практики аудиторської діяльності.

У випадку цитування студентом загальновідомих положень, обов'язковим є наявність посилань на джерело: порядковий номер зі списку використаної літератури та сторінки.

При виконанні практичної частини (ситуаційного завдання) слід керуватися наступною послідовністю:

проаналізувати наведену ситуацію застосовуючи відповідні знання законодавчої бази та лекційного матеріалу;

прийняти відповідне рішення щодо поставленого питання;

привести необхідні пояснення та обґрунтування (при необхідності слід зазначати відповідні норми діючого законодавства);

зробити висновки.

Контрольна робота повинна бути виконана охайно, грамотно, без скорочення слів.

У заключній частині контрольної роботи обов'язково наводиться список використаної літератури в такій послідовності: Закони України; Укази Президента України; Постанови Верховної Ради України; Постанови і розпорядження Кабінету Міністрів України; інша література подається за абеткою (в тому числі положення міністерств та відомств, інструкції міністерств та відомств). Якщо джерелом інформації є Internet, то, в разі наявності прізвища автора, воно вказується в алфавітному порядку, в разі відсутності – в кінці списку літератури.

Відомості про літературу, яка включена до списку, необхідно давати згідно з вимогами державних стандартів з обов'язковим наведенням назв праць і вихідних даних видавництва.

Зміст завдання для контрольної роботи (варіант контрольної роботи) кожен студент обирає індивідуально у відповідності з останньою цифрою залікової книжки.

Варіанти контрольних робіт

Варіант 0

Теоретична частина

1. Структура та функції Аудиторської палати України.
2. Дії аудитора при виявленні перекручень (шахрайства, помилки).
3. Поняття робочих документів аудитора. Класифікація робочих документів аудитора.
4. Аудит операцій з основними та іншими необоротними активами

Практична частина

Ситуаційне завдання

Визначити, які з наведеного нижче переліку підприємств, установ та організацій підлягають обов'язковому аудиту. Обґрунтувати свою відповідь.

1. Страхова компанія.
2. Державне підприємство «Промінь».
3. Державний ощадний банк.
4. Холдингова компанія «Старт».
5. ВАТ АБ «Укргазбанк».
6. Благодійний фонд.
- 7 Бізнес-коледж, що фінансується за рахунок державного бюджету.
8. Довірчий фонд.
9. Недержавний пенсійний фонд.
10. ВАТ «Промінь».
11. Фірма «Троянда» з річним господарським оборотом 100 000 грн.
12. Фондова біржа.

Варіант 1

Теоретична частина

1. Правове регулювання аудиту в Україні.
2. Суб'єкти аудиторської діяльності в Україні. Порядок сертифікації аудиторів.
3. Особливості проведення внутрішнього аудиту.
4. Аудит нематеріальних активів

Практична частина

Ситуаційне завдання

Визначити правомірність отримання сертифікату аудитора в наведених ситуаціях. Обґрунтувати свою відповідь.

1. Громадянка Франції, що працювала 3 роки підряд на посаді головного бухгалтера в Україні та має вищу освіту за спеціальністю «економіст».

2. Бухгалтер фірми «Право-аудит» що працює 5 років на цій посаді, має вищу освіту за спеціальністю «Облік і аудит».

3. Інженер заводу «Електроважмаш», зі стажем роботи 10 років, що має вищу освіту за спеціальністю "Інженер-механік".

4. Бухгалтер МП «Світоч», що працює на цій посаді 6 років та має вищу освіту за спеціальністю «програміст».

Варіант 2

Теоретична частина

1. Порядок, особливості створення і організації аудиторських фірм.

2. Поняття аудиторського ризику. Методи визначення аудиторського ризику (інтуїтивний, розрахунковий).

3. Основні положення договору про надання аудиторських послуг.

4. Аудит касових та розрахункових операцій

Практична частина

Ситуаційне завдання

Виконати завдання, проставивши відповідні позначки напроти наведених в таблиці тверджень (так – «+», ні – «-»). Обґрунтувати свою відповідь.

Таблиця

Оцінка аудиторського ризику

Відповідь	№п/п	Твердження
	1.	Чим вищий внутрішній ризик та ризик контролю, тим нижчим повинен бути ризик невиявлення.
	2.	Аудитори зацікавлені в найнижчих значеннях загального аудиторського ризику.

	3.	Аудитор може повністю покладатися на ефективність системи внутрішнього контролю, щоб не виконувати ряду процедур
	4.	Внутрішній ризик та ризик контролю можуть бути меншими або дорівнювати нулю.
	5.	Ризик невиявлення ніколи не дорівнює нулю.
	6.	Визначення загального аудиторського ризику допомагає уникнути підприємницького ризику.
	7.	Внутрішній ризик і ризик контролю не залежать від аудитора.
	8.	Неможливо дати позитивний висновок в умовах високого внутрішнього 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?

Варіант 3

Теоретична частина

1. Суттєвість в аудиті. Підходи до оцінки суттєвості помилки.
2. Зміст та призначення програми проведення аудиту.
3. Методи, прийоми і процедури аудиторської перевірки.
4. Аудит матеріально-виробничих запасів

Практична частина

Ситуаційне завдання

Потрібно визначити, на які моменти більше всього повинен звернути увагу аудитор при формуванні думки щодо достовірності обліку ТМЦ. Обґрунтувати свою відповідь.

Вихідні дані.

При перевірці магазину аудитор одержав інформацію про недавно проведену інвентаризацію. Від керівництва він одержав наступні відомості:

- 1) матеріальна відповідальність покладена на двох комірників;
- 2) у картках обліку руху товарно-матеріальних цінностей не показується рух по товарах, що надійшов на дату, яка передуює дню проведення інвентаризації. Отже, ці дані недоступні для осіб, що проводили інвентаризацію;
- 3) звірка результатів інвентаризації з документальним відображенням проведені бухгалтером;

4) пошкоджені товарно-матеріальні цінності враховані в документах (у тому числі й в інвентаризаційних відомостях) і не позначені.

Варіант 4

Теоретична частина

1. Лист-зобов'язання про згоду на проведення аудиту: структура та випадки складання.
2. Предмет, об'єкти і суб'єкти аудиту.
3. Аудиторські докази та джерела отримання аудиторських доказів.
4. Аудит дебіторської заборгованості.

Практична частина

Ситуаційне завдання

Необхідно:

1. Вказати докази, що підтверджують або спростовують правильність нарахування собівартості навчання.
2. Визначити джерела отримати від третіх осіб підтвердження правильності витрат, які відображені в бухгалтерській звітності. Обґрунтувати свою відповідь.

Вихідні дані.

Учбовий центр «Гарант», що здійснює навчання слухачів бухгалтерському обліку, навчила свого співробітника з метою підвищення його кваліфікації та покращення результатів його діяльності. Керівник учбового центру надав аудиторіві документи, що підтверджують витрати на навчання співробітника.

Варіант 5

Теоретична частина

1. Історія виникнення аудиту та його роль в управлінні.
2. Аудиторський ризик. Фактори, які впливають на величину аудиторського ризику.
3. Стадії та етапи проведення аудиторської перевірки.
4. Аудит готової продукції та продажу товарів, робіт, послуг.

Практична частина

Ситуаційне завдання

Виявити порушення та описати методику одержання аудиторські доказів. Обґрунтувати свою відповідь.

Вихідні дані

1. За видатковим касовим ордером №14 від 1 березня поточного року було видано під звіт інженеру Уварову М.С. 570 грн., на витрата по відрядженню до міста Києва. У видатковому касовому ордері №14 в якості підтверджуючого документа зазначено наказ №8. Аудитор встановив, що згідно з цим наказом Іванов І.С. відряджається до м. Мінська строком на 3 дні з 3 по 6 березня.

2. У видатковому касовому ордері №14 наявні підписи касира та бухгалтера з обліку грошових коштів. При зіставленні підпису одержувача коштів у видатковому касовому ордері №14 з підписом Уварова М.С. в розрахунково-платіжній відомості на одержання зарплати за попередній місяць встановлено, що підписи не збігаються.

3. При подальшій перевірці готівкових операцій виявлено, що "за Уваровим М.С. на дату видачі грошей обліковується дебіторська заборгованість на 400 грн. за раніше виданими сумами.

Варіант 6

Теоретична частина

1. Контроль якості надання аудиторських послуг в Україні: суб'єкти та особливості регулювання.

2. Структура і види аудиторських висновків.

3. Класифікація аудиторських послуг.

4. Аудит витрат на виробництво продукції, виконання робіт, надання послуг.

Практична частина

Ситуаційне завдання

Необхідно визначити, які прийоми повинен застосувати аудитор для встановлення наведених порушень. Обґрунтувати свою відповідь.

Дані для виконання:

1. Підпис одержувача коштів у видатковому касовому ордері не відповідає справжньому підпису особи, якій видано кошти відповідно до ВКО.

2. Загальний підсумок по платіжній відомості не відповідає сумам оплати праці по кожному окремому працівнику, наведеним в ній.
3. Дані розрахунково-платіжної відомості на видачу заробітної плати не відповідають даним таблицю за окремими працівниками.
4. Видача готівки з каси оформлена видатковим касовим ордером нетипової форми.
5. Оприбуткування не всієї кількості товарів, що надійшли від постачальника.
6. Застосування неправильних відсотків відрахувань при розрахунку внесків до фондів соціального страхування.
7. Невідповідність даних матеріального звіту про витрачання сировини та матеріалів даним карток складського обліку.
8. У звіті про використання коштів, отриманих а відрядження або під звіт відсутні номер та підпис підзвітної особи.
9. У порівняльній відомості складеній за результатами проведеної інвентаризації неправильно відображено підсумок вартості товарів, яких не вистачає.
10. Відображення в акті виконаних робіт таких обсягів, на які не оформлені наряди.
11. Витрачання більше електроенергії, ніж передбачено нормами на виготовлення продукції.

Варіант 7

Теоретична частина

1. Класифікація аудиту.
2. Зміст та призначення підсумкових документів аудитора.
3. Поняття професійної етики аудитора. Основні принципи аудиту.
4. Аудит розрахунків з постачальниками і підрядниками.

Практична частина

Ситуаційне завдання

Необхідно вказати метод господарського контролю для кожної з наведених ситуацій. Відповіді оформити у вигляді таблиці.

Аудит															
Ревізія															

Перевірка														
Обстеження														
Інвентаризація														

Дані для виконання:

1. В результаті контролю складається акт.
2. Завданням є збереження державної власності, попередження і профілактика зловживань.
3. Застосування у ході контролю зважування, перерахунку та порівняння фактичних даних з обліковими.
4. Здійснюється для контролю за діяльністю матеріально відповідальних осіб.
5. Контролер висловлює думку про достовірність показників фінансової звітності.
6. Контролер є сертифікованою особою.
7. Контролер за власною ініціативою не може вилучати документи та проводити інвентаризацію.
8. Контролер має право вилучати документи, опечатувати приміщення.
9. Здійснюється державними органами контролю для виявлення недоліків господарської діяльності підприємств, з точки зору законності, доцільності та достовірності.
10. Примусовий контроль здійснюється за розпорядженням вищестоящих органів.
11. Контроль, під час якого відбувається вивчення окремих питань господарської діяльності підприємств.
12. Контроль, що здійснюється на добровільних засадах.
13. Контроль, що здійснюється на договірних засадах.
14. Контроль, що здійснюється на підставі Закону України „Про аудиторську діяльність”.
15. Контроль, що здійснюється на підставі Закону України „Про контрольно-ревізійну службу України”.
16. Контроль, що здійснюється на підставі Закону України „Про податкову службу України”.

17. Контроль, що не потребує використання складних методик і застосування професійних знань та вмінь, наслідки оформлюються довідкою, або доповідною запискою.

18. Ознайомлення на місці проведення з окремими сторонами господарської діяльності.

19. Підприємницька діяльність.

20. Після проведення контролю складається висновок та надаються рекомендації керівництву підприємства щодо усунення помилок і недоліків.

Варіант 8

Теоретична частина

1. Взаємозв'язок та відмінності зовнішнього і внутрішнього аудиту.
2. Порядок реалізації матеріалів аудиторської перевірки.
3. Контроль якості проведення аудиту.
4. Аудит кредиторської заборгованості за кредитами банків.

Практична частина

Ситуаційне завдання

Необхідно визначити, які з наведених складових аудиторської діяльності відносяться до супутніх аудиторських послуг. Обґрунтувати свою відповідь.

Є наступні складові аудиторської діяльності:

1. Перевірка статей балансу.
2. Відновлення і ведення бухгалтерського обліку.
3. Розробка методичних рекомендацій щодо перевірки необоротних активів.
4. Розробка рекомендацій щодо поліпшення фінансової стратегії підприємства і підвищення ефективності його господарювання.
5. Оцінка якості інформації.
6. Консолідація фінансової звітності.
7. Представлення інтересів замовника з питань обліку в суді

Варіант 9

Теоретична частина

1. Права, обов'язки та відповідальність аудиторів.
2. Історія розвитку і тенденції становлення аудиту в світі і в Україні.
3. Процедури аудиту: класифікація і особливості застосування.
4. Аудит розрахунків з оплати праці та розрахунків з державними цільовими фондами.

Практична частина

Ситуаційне завдання

Необхідно визначити до якої групи відносяться аудиторські послуги, проставивши відповідні цифри напроти наведених послуг. Обґрунтувати свою відповідь.

Аудиторською палатою України аудиторські послуги поділяються на чотири групи:

5. Завдання з надання впевненості.
6. Супутні послуги, визначені Міжнародними стандартами супутніх послуг.
7. Інші послуги, пов'язані з професійною діяльністю аудиторів, визначені Законом України «Про аудиторську діяльність».
8. Організаційне та методичне забезпечення аудиту.

Аудиторські послуги	Відповідь
1. Оцінка ефективності функціонування системи управління.	_____
2. Встановлення та дотримання методології бухгалтерського обліку.	_____
3. Складання податкових декларацій та звітів.	_____
4. Проведення професійних тренінгів для практикуючих аудиторів.	_____
5. Здійснення заходів з контролю якості аудиторських послуг.	_____
6. Завдання з підготовки фінансової інформації.	_____
7. Економічні експертизи.	_____
8. Здійснення стратегічного аналізу для оцінки стану та результатів господарської діяльності.	_____
9. Перевірка прогнозної фінансової інформації.	_____
10. Ведення бухгалтерського обліку.	_____
11. Консультації з питань системи внутрішнього контролю.	_____

Література

Основна

1. Конституція України // Відомості Верховної Ради України. – 1996. – №30. – С. 381 – 418.
2. Закон України “Про оподаткування прибутку підприємств” від 22.12.1994 р. №334/94 (із змінами) // <http://www.rada.kiev.ua>.
3. Закон України “Про аудиторську діяльність” від 14.09.2006 р. №140-V // <http://www.rada.kiev.ua>.
4. Закон України “Про банки і банківську діяльність” від 07.12.2000 р. №2121-III (із змінами) // <http://www.rada.kiev.ua>.
5. Закон України “Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні” від 16.07.1997 р. №996 (із змінами) // <http://www.rada.kiev.ua>.
6. Закон України “Про державне регулювання ринку цінних паперів в Україні” від 30.10.1996 р. №148/96 (із змінами) // <http://www.rada.kiev.ua>.
7. Закон України “Про страхування” від 04.10.2001 р. №2745-III (із змінами) // <http://www.rada.kiev.ua>.
8. Закон України “Про фінансові послуги та державне регулювання ринків фінансових послуг” від 12.07.2001 р. №2664-III (із змінами) // <http://www.rada.kiev.ua>.
9. Закон України “Про цінні папери та фондовий ринок” від 23.02.2006 р. №3480-IV // <http://www.rada.kiev.ua>.
10. Господарський кодекс України від 16.01.2003 р. №436-IV (із змінами) // <http://www.rada.kiev.ua>.
11. Аудит: Учебник для вузов / Под ред. В. И. Подольского. – М: ЮНИТИ-ДАНА, 2000. – 656 с.
12. Білуха М. Т. Аудит: Підручник. – К.: Знання, 2000 – 768 с.
13. Бодюк А. В. Методологічні та нормативно-правові аспекти аудиту підприємницької діяльності: Монографія. – К.: Кондор, 2000. – 356 с.
14. Дорош Н. І. Аудит: методологія і організація. – К.: То-в “Знання КОО”, 2001. – 402 с.
15. Інструкція про порядок розгляду звернень (заяв, скарг тощо), що надходять до Аудиторської палати України. Затверджена рішенням Аудиторської палати України від 02.02.2006 р. №159/8 // <http://www.liga.kiev.ua>.
16. Кулаковська Л. П. Основи аудиту: Навч. посібник для студентів

вищих закладів освіти / Л. П. Кулаковська, Ю. В. Піча – Львів: Новий світ, 2002. – 504 с.

17. Методичні рекомендації аудиторам на випадок залучення їх до процесуальних дій як свідків, експертів або спеціалістів. Схвалено рішенням Аудиторської палати України від 30.10.2003 р. №128 // <http://www.liga.kiev.ua>.

18. Методичні рекомендації з рейтингування аудиторських фірм України. Затверджені рішенням Аудиторської палати України від 26.10.2006 р. №167/5 // <http://www.liga.kiev.ua>.

19. Методичні рекомендації щодо підготовки аудиторського висновку при перевірці відкритих акціонерних товариств та підприємств – емітентів облігацій (крім комерційних банків). Схвалено протоколом засідання Аудиторської палати України від 23.02.2001 р. №99 // <http://www.liga.kiev.ua>.

20. Методичні рекомендації щодо формату аудиторського висновку за наслідками проведення аудиту річної фінансової звітності ломбарду та звітності фінансової компанії за рік. Затверджено розпорядженням Державної комісії з регулювання ринків фінансових послуг України від 19.10.2006 р. №6337 // <http://www.liga.kiev.ua>.

21. Методичні рекомендації щодо формату аудиторського висновку за наслідками проведення аудиту річної фінансової звітності та іншої фінансової звітності недержавного пенсійного фонду та адміністратора недержавних пенсійних фондів. Затверджено розпорядженням Державної комісії з регулювання ринків фінансових послуг України від 19.10.2006 р. №6338 // <http://www.liga.kiev.ua>.

22. Методичні рекомендації щодо формату аудиторського висновку за наслідками проведення аудиту річної фінансової звітності та річних звітних даних страховика. Затверджено розпорядженням Державної комісії з регулювання ринків фінансових послуг України від 12.10.2006 р. №6313 // <http://www.liga.kiev.ua>.

23. Методичні рекомендації щодо формату аудиторського висновку за наслідками проведення аудиту річної фінансової звітності та річних звітних даних кредитної спілки та об'єднаної кредитної спілки. Затверджено розпорядженням Державної комісії з регулювання ринків фінансових послуг України від 12.10.2006 р. №6314 // <http://www.liga.kiev.ua>.

24. Міжнародні стандарти аудиту, надання впевненості та етики: Видання 2006 року / Пер. з англ. мови О. В. Селезньова, О. Л. Ольхові-

кової, О. В. Гик, Т. Ц. Шарашидзе, Л. Й. Юрківської, С. О. Куликова. – К.: ТОВ “ІАМЦ АУ “СТАТУС”, 2006. – 1152 с.

25. Национальные стандарты бухучета // Налоги и бухгалтерский учет. Спецвыпуск. – 2005. – №8 (128). – 128 с.

26. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій від 30.11.1999 р. № 291 // <http://www.liga.kiev.ua>.

27. Подольский В. И. Аудит: Учебник для вузов / В. И. Подольский, Г. Б. Поляк, А. А. Савин, Л. В. Сотникова, И. А. Савин, Н. С. Макарова; [Под ред. В. И. Подольского. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2000. – 656 с.

28. Положення “Про Дисциплінарну комісію”. Затверджено рішенням Аудиторської палати України від 26.04.2007 р. №176/9.2 // <http://www.liga.kiev.ua>.

29. Положення “Про здійснення зовнішніх перевірок якості аудиторських послуг в Україні”. Затверджено рішенням Аудиторської палати України від 26.05.2005 р. №149/5.2 // <http://www.liga.kiev.ua>.

30. Положення про Комісію з сертифікації та удосконалення професійних знань аудиторів. Затверджено рішенням Аудиторської палати України від 26.04.2007 р. №176/9.1 // <http://www.liga.kiev.ua>.

31. Положення про Комісію зі стандартів аудиту та контролю якості. Затверджено рішенням Аудиторської палати України від 26.04.2007 р. №176/9.3 // <http://www.liga.kiev.ua>.

32. Положення про постійне удосконалення професійних знань аудиторів України. Затверджено рішенням Аудиторської палати України від 31.05.2007 р. №178/5 // <http://www.liga.kiev.ua>.

33. Положення про регіональні відділення Аудиторської палати України. Затверджено рішенням Аудиторської палати України від 27.01.2005 р. №144/7 // <http://www.liga.kiev.ua>.

34. Положення про Секретаріат Аудиторської палати України. Затверджено рішенням Аудиторської палати України від 26.09.1996 р. №48 (із змінами) // <http://www.liga.kiev.ua>.

35. Положення про сертифікацію аудиторів. Затверджено рішенням Аудиторської палати України від 31.05.2007 р. №178/6 // <http://www.liga.kiev.ua>.

36. Положення про Спостережну раду Аудиторської палати України. Затверджено рішенням Аудиторської палати України від 29.05.1997 р. №54 // <http://www.liga.kiev.ua>.

37. Понікаров В. Д. Аудит: Навч. посібник / В. Д. Понікаров, Т. М.

Серікова. – Харків: ВД “ІНЖЕК”, 2006. – 224 с.

38. Порядок ведення Реєстру аудиторських фірм та аудиторів. Затверджений рішенням Аудиторської палати України від 26.04.2007 р. №176/7 // <http://www.liga.kiev.ua>.

39. Постанова НБУ “Про затвердження Положення про організацію внутрішнього аудиту в комерційних банках України” від 20.03.1998 р. №114 (із змінами) // <http://www.liga.kiev.ua>.

40. Програма підготовки до складання кваліфікаційного іспиту для одержання сертифіката аудитора України. Затверджена рішенням Аудиторської палати України від 21.04.2007 р. №179/5 // <http://www.liga.kiev.ua>.

41. Програма постійного удосконалення професійних знань аудиторів України “Розуміння внутрішнього контролю, оцінка суттєвих викривлень та відповідні аудиторські процедури”. Затверджено рішенням Аудиторської палати України від 27.01.2005 р. №144/3 // <http://www.liga.kiev.ua>.

42. Про Статут Аудиторської палати України. Затверджено рішенням Аудиторської палати України від 21.06.2007 р. №180 // <http://www.liga.kiev.ua>.

43. Рекомендації щодо порядку підбору та призначення акціонерним товариством аудиторів фінансової звітності. Схвалено Аудиторською палатою України від 30.10.2003 р. №128 // <http://www.liga.kiev.ua>.

44. Рішення Аудиторської палати України “Про застосування Міжнародних стандартів аудиту видання 2006 р.” від 30.11.2006 р. №168/7 // <http://www.liga.kiev.ua>.

45. Рішення Аудиторської палати України “Про затвердження Концептуальної основи контролю аудиторської діяльності в Україні” від 27.09.2007 р. №182/3 // <http://www.liga.kiev.ua>.

46. Рішення Аудиторської палати України “Про затвердження Переліку послуг, які можуть надавати аудиторі (аудиторські фірми)” від 27.09.2007 р. №182/5 // <http://www.liga.kiev.ua>.

47. Рішення Аудиторської палати України “Про затвердження Положення з національної практики контролю якості аудиторських послуг 1 “Організація аудиторськими фірмами та аудиторами системи контролю якості аудиторських послуг” від 27.09.2007 р. №182/4 // <http://www.liga.kiev.ua>.

48. Рішення Аудиторської палати України “Про затвердження Порядку сертифікації аудиторів банків” від 11.10.2007 р. №183/3 //

<http://www.liga.kiev.ua>.

49. Рішення Аудиторської палати України “Про затвердження Порядку скликання та проведення з'їзду аудиторів України” від 19.01.2007 р. №171/1.1 // <http://www.liga.kiev.ua>.

50. Рішення Аудиторської палати України “Про затвердження програми удосконалення знань аудиторів “Завдання з аудиту спеціального призначення. Методика проведення та особливості складання аудиторського висновку” від 11.10.2007 р. №183/5 // <http://www.liga.kiev.ua>.

51. Рішення Аудиторської палати України “Про Звіт аудиторської фірми/аудитора про надані аудиторські послуги за формою N 1-аудит” від 16.01.2007 р. №170 // <http://www.liga.kiev.ua>.

52. Рішення Аудиторської палати України “Про комісії Аудиторської палати України” від 29.03.2007 р. №175/5 (із змінами) // <http://www.liga.kiev.ua>.

53. Рішення Аудиторської палати України “Про Порядок складання кваліфікаційних іспитів з сертифікації аудиторів банків” від 19.01.2007 р. №171/6 // <http://www.liga.kiev.ua>.

54. Рішення Аудиторської палати України “Про програми удосконалення знань аудиторів” від 19.01.2007 р. №171/4 // <http://www.liga.kiev.ua>.

55. Рішення Державної комісії з цінних паперів та фондового ринку “Про затвердження Положення щодо підготовки аудиторських висновків, які подаються до Державної комісії з цінних паперів та фондового ринку при розкритті інформації емітентами та професійними учасниками фондового ринку” від 19.12.2006 р. №1528 // <http://www.liga.kiev.ua>.

56. Робоча програма навчальної дисципліни “Аудит” для студентів напряму підготовки “Облік і аудит” денної форми навчання / Укл. Т. С. Воїнова, Т. О. Кривцова. – Харків: Вид. ХНЕУ, 2008. – 52 с. (Укр. мов.)

57. Розпорядження Державної комісії з регулювання фінансових послуг “Про затвердження Методичних рекомендацій щодо проведення внутрішнього аудиту фінансових установ” від 27.09.2005 р. №4660 // <http://www.liga.kiev.ua>.

58. Типова програма підготовки аудиторів банківських установ. Затверджена рішенням Аудиторської палати України від 29.04.2004 р. №134/1 // <http://www.liga.kiev.ua>.

59. Усач Б. Ф. Аудит: Навч. посібник. – К.: Знання-Прес, 2003. – 224 с.

60. Щодо підтвердження аудитором (аудиторською фірмою) України висновку аудитора іноземної держави. Лист Аудиторської палати

Додаткова

61. Актуальні питання застосування Міжнародних стандартів аудиту, надання впевненості та етики (видання 2006 року). Навч.-метод. матеріал. – К.: ТОВ “ІАМЦ АУ “СТАТУС”, – 2007. – 188 с.

62. Аренс А. Аудит: Пер. с англ. / А. Аренс, Дж. Лоббек; [Глав. редактор сериї проф. Я. В. Соколов. – М.: Финансы и статистика, 2003. – 560 с.

63. Аудит: Застосування міжнародних стандартів аудиту в аудиторській практиці України: Навч. посібник. – К.: ТОВ “ІАМЦ АУ “СТАТУС”, 2005. – 172 с.

64. Богатая Н. И. Аудит / Н. И. Богатая, Н. И. Хахонова. – Ростов-на-Дону: Феникс, 2003. – 602 с.

65. Богомоллов А. М. Внутренний аудит. – М.: Экзамен, 2000. – 192 с.

66. Бондар В.П. Концепція розвитку аудиту в Україні: теорія, методологія, організація: Монографія. – Житомир: ЖДТУ, 2008. – 456 с.

67. Бутинець Ф. Ф. Аудит: Підручник для студентів спеціальності “Облік і аудит ” вищих навчальних закладів. – 3-тє вид., доп. і перероб. – Житомир: ПП “Рута ”, 2006. – 512 с.

68. Ватуля І. Д. Аудит. Практикум. Навчальний посібник / І. Д. Ватуля, Н. А. Канцедал, О. Г. Пономаренко. – К.: Центр учбової літератури, 2007. – 304 с.

69. Гаевская Н. И. Контроль качества – залог реальной цены на аудиторские услуги // Аудитор України. – 2007. – №20. – С. 19 – 25.

70. Давидов Г.М. Аудит: Навч. посіб. – 3-тє вид., стер. – К.: Т-во «Знання», КОО, 2002. – 363 с.

71. Дерев'янку С. І. Основи аудиту. Навч. посібник / С. І. Дерев'янку, С. О. Олійник, Н. П. Кузик, О. М. Ганяйло. – К.: Центр учбової літератури, 2008. – 328 с.

72. Додж Р. Краткое руководство по стандартам и нормам аудита: Пер. с англ. – М.: Финансы и статистика; ЮНИТИ, 1992. – 240 с.

73. Дорош Н.І. Аудит: теорія і практика. – К.: Знання, 2006. – 495 с.

74. Ільїна С. Б. Основи аудиту: Навч.-практ. посібник. – К.: Кондор, 2006 р. – 378 с.

75. Кулаковська Л. П. Організація і методика аудиту: Навч. посіб / Л.

- П. Кулаковська, Ю. В. Піча. – 2-е вид. – К.: Каравела, 2005. – 560 с.
76. Немченко В. В. Практичний курс внутрішнього аудиту. Підручник / В. В. Немченко, В. П. Хомутенко, А. В. Хомутенко; [За ред. В. В. Немченко – К.: Центр учбової літератури, 2008. – 240 с.
77. Пантелєєв В. П. Аудит. – Навч. посібник. – К.: “Видавничий дім “Професіонал”, 2008. – 400 с.
78. Пшенична А. Ж. Аудит. Навч. посібник. – К.: Центр учбової літератури, 2008. – 320 с.
79. Редько О.Ю. Аудит в Україні. Морфологія / Монографія. – К.: ДП «Інформ-аналіт. агенство». – 2008. – 493 с.
80. Рядська В. В. Аудит. Навч. посібник / В. В. Рядська, Я.В. Петраков – К.: Центр учбової літератури, 2008. – 416 с.
81. Савченко В. Я. Аудит: Навч. посібник. – К.: КНЕУ, 2005. – 322 с.
82. Стасишен М. С. Основи аудиту (в схемах, графіках і таблицях): Навч. посібник / М. С. Стасишен, Ю. В. Піча – К.: Каравела, 2007. – 192 с.
83. Чернелєвський Л. М. Аудит: теорія і практика: Навч. посібник / Л. М. Чернелєвський, Н. І. Беренда – К.: “Хай-Тек Прес”, 2008.– 560 с.
84. Шеремет А. Д. Аудит: Учебник / А. Д. Шеремет, В. П. Суйц – 5-е изд., перераб. и доп. – М.: ИНФРА-М, 2005. – 448 с.

Ресурси мережі Internet

85. <http://www.sau-apu.org.ua>
86. <http://www.apu.com.ua>
87. <http://www.zakon.rada.gov.ua>
88. <http://www.liga.kiev.ua>.
89. <http://www.uazakon.com>
90. <http://www.ucrf.gov.ua/uk/doc/laws/>
91. <http://www.nau.kiev.ua>
92. <http://www.nbu.gov.ua>
93. <http://www.nlr.ru>
94. <http://www.universalinternetlibrary.ru>
95. <http://readbookz.com>
96. <http://elibrary.ru>

ДОДАТКИ

ЗАКОН УКРАЇНИ **Про аудиторську діяльність**

{В редакції Закону N 140-V (140-16) від 14.09.2006, ВВР, 2006, N 44,
ст.432}

Цей Закон визначає правові засади здійснення аудиторської діяльності в Україні і спрямований на створення системи незалежного фінансового контролю з метою захисту інтересів користувачів фінансової та іншої економічної інформації.

Розділ I **ЗАГАЛЬНІ ПОЛОЖЕННЯ**

Стаття 1. Сфера дії Закону

Положення цього Закону діють на території України і поширюються на усіх суб'єктів господарювання незалежно від форм власності та видів діяльності.

Дія цього Закону не поширюється на аудиторську діяльність державних органів, їх підрозділів та посадових осіб, уповноважених законами України на здійснення державного фінансового контролю.

Стаття 2. Законодавство про аудиторську діяльність

Аудиторська діяльність у сфері фінансового контролю регулюється Господарським кодексом України, цим Законом, іншими нормативно-правовими актами та стандартами аудиту. У випадках, якщо міжнародним договором, згода на обов'язковість якого надана Верховною Радою України, встановлено інші правила, ніж ті, що містить цей Закон, то застосовуються правила міжнародного договору.

Особливості проведення інших видів аудиторської діяльності регулюються спеціальним законодавством.

Стаття 3. Аудиторська діяльність

Аудиторська діяльність - підприємницька діяльність, яка включає в себе організаційне і методичне забезпечення аудиту, практичне виконан-

ня аудиторських перевірок (аудит) та надання інших аудиторських послуг.

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

Суттєвою є інформація, якщо її пропуск або неправильне відображення може вплинути на економічні рішення користувачів, прийняті на основі фінансових звітів.

Аудит здійснюється незалежними особами (аудиторами), аудиторськими фірмами, які уповноважені суб'єктами господарювання на його проведення.

Аудит може проводитися з ініціативи суб'єктів господарювання, а також у випадках, передбачених законом (обов'язковий аудит).

Аудитори (аудиторські фірми) можуть надавати інші аудиторські послуги, пов'язані з їх професійною діяльністю, зокрема, по веденню та відновленню бухгалтерського обліку, у формі консультацій з питань бухгалтерського обліку та фінансової звітності, експертизи і оцінки стану фінансово-господарської діяльності та інших видів економіко-правового забезпечення господарської діяльності суб'єктів господарювання.

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

Стаття 4. Аудитор

Аудитором може бути фізична особа, яка має сертифікат, що визначає її кваліфікаційну придатність на заняття аудиторською діяльністю на території України.

Аудитор має право займатися аудиторською діяльністю як фізична особа - підприємець або у складі аудиторської фірми з дотриманням вимог цього Закону та інших нормативно-правових актів.

Аудитор має право займатися аудиторською діяльністю як фізична особа - підприємець лише після включення його до Реєстру аудиторських фірм та аудиторів.

Аудиторам забороняється безпосередньо займатися іншими видами підприємницької діяльності, що не виключає їх права отримувати дивіденди від акцій та доходи від інших корпоративних прав.

Аудитором не може бути особа, яка має судимість за корисливі злочини.

Стаття 5. Аудиторська фірма

Аудиторська фірма - юридична особа, створена відповідно до законодавства, яка здійснює виключно аудиторську діяльність.

Право на здійснення аудиторської діяльності мають аудиторські фірми, включені до Реєстру аудиторських фірм та аудиторів.

Загальний розмір частки засновників (учасників) аудиторської фірми, які не є аудиторами, у статутному капіталі не може перевищувати 30 відсотків.

Керівником аудиторської фірми може бути тільки аудитор.

Стаття 6. Стандарти аудиту

При здійсненні аудиторської діяльності аудитори та аудиторські фірми застосовують відповідні стандарти аудиту.

Стандарти аудиту приймаються на основі стандартів аудиту та етики Міжнародної федерації бухгалтерів з дотриманням вимог цього Закону та інших нормативно-правових актів.

Затвердження стандартів аудиту є виключним правом Аудиторської палати України. У випадках, передбачених законом, стандарти аудиту погоджуються з іншими суб'єктами.

Стандарти аудиту є обов'язковими для дотримання аудиторами, аудиторськими фірмами та суб'єктами господарювання.

Стаття 7. Аудиторський висновок та інші офіційні документи

Аудиторський висновок - документ, що складений відповідно до стандартів аудиту та передбачає надання впевненості користувачам щодо відповідності фінансової звітності або іншої інформації концептуальним основам, які використовувалися при її складанні. Концептуальними основами можуть бути закони та інші нормативно-правові акти України, положення (стандарти) бухгалтерського обліку, внутрішні вимоги та положення суб'єктів господарювання, інші джерела.

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

Результати надання інших аудиторських послуг оформляються відповідно до стандартів аудиту.

Аудиторський висновок аудитора іноземної держави при офіційному його поданні установі, організації або суб'єкту господарювання України підлягає підтвердженню аудитором України, якщо інше не встановлено міжнародним договором України.

Стаття 8. Обов'язкове проведення аудиту

Проведення аудиту є обов'язковим для:

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

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

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

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

Стаття 9. Обов'язки суб'єктів господарювання при проведенні аудиту

Органи управління суб'єкта господарювання зобов'язані створити аудитору (аудиторській фірмі) належні умови для якісного виконання аудиту.

Органи управління суб'єкта господарювання несуть відповідальність за повноту і достовірність документів та іншої інформації, які

надаються аудиторю (аудиторській фірмі) для проведення аудиту чи надання інших аудиторських послуг.

Фінансова звітність суб'єкта господарювання, яка відповідно до закону підлягає обов'язковій аудиторській перевірці, повинна бути перевірена аудитором і оприлюднена відповідно до вимог законів України.

Розділ II

СЕРТИФІКАЦІЯ АУДИТОРІВ І РЕЄСТР АУДИТОРСЬКИХ ФІРМ ТА АУДИТОРІВ

Стаття 10. Сертифікація аудиторів

Сертифікація (визначення кваліфікаційної придатності на зайняття аудиторською діяльністю) аудиторів здійснюється Аудиторською палатою України.

Порядок сертифікації аудиторів, які здійснюватимуть аудит банків, затверджується Аудиторською палатою України за погодженням з Національним банком України.

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

Наявність необхідного обсягу знань для отримання сертифіката визначається шляхом проведення письмового кваліфікаційного іспиту за програмою, затвердженою Аудиторською палатою України.

Термін чинності сертифіката не може перевищувати п'яти років.

Продовження терміну чинності сертифіката здійснюється через п'ять років за підсумками контрольного тестування за фахом у порядку, встановленому Аудиторською палатою України.

За проведення сертифікації справляється плата в розмірі, встановленому Аудиторською палатою України, виходячи з кошторису витрат на утримання Аудиторської палати України.

Стаття 11. Реєстр аудиторських фірм та аудиторів

Реєстр аудиторських фірм та аудиторів - база даних, що містить інформацію про аудиторські фірми та аудиторів, які займаються ауди-

торською діяльністю індивідуально як фізичні особи - підприємці (далі - Реєстр).

Порядок ведення Реєстру визначається та забезпечується Аудиторською палатою України.

Реєстр не рідше одного разу на рік публікується у фаховому виданні Аудиторської палати України.

Аудиторські фірми та аудитори, які зареєстровані як фізичні особи - підприємці, мають право на здійснення аудиторської діяльності лише після включення їх до Реєстру.

Включеним до Реєстру аудиторським фірмам та аудиторам, зазначеним у частині четвертій цієї статті, видається свідоцтво відповідного зразка.

За включення до Реєстру справляється плата в розмірі, встановленому Аудиторською палатою України.

Розділ III

АУДИТОРСЬКА ПАЛАТА УКРАЇНИ

Стаття 12. Повноваження Аудиторської палати України

Повноваження Аудиторської палати України визначаються цим Законом та Статутом Аудиторської палати України.

Статут Аудиторської палати України приймається двома третинами голосів від загальної кількості членів Аудиторської палати України.

Аудиторська палата України:

1) здійснює сертифікацію осіб, які мають намір займатися аудиторською діяльністю;

2) затверджує стандарти аудиту;

3) затверджує програми підготовки аудиторів та за погодженням з Національним банком України програми підготовки аудиторів, які здійснюватимуть аудит банків;

4) веде Реєстр;

5) здійснює контроль за дотриманням аудиторськими фірмами та аудиторами вимог цього Закону, стандартів аудиту, норм професійної етики аудиторів;

6) здійснює заходи із забезпечення незалежності аудиторів при проведенні ними аудиторських перевірок та організації контролю за якістю аудиторських послуг;

7) регулює взаємовідносини між аудиторами (аудиторськими фірмами) в процесі здійснення аудиторської діяльності та у разі необхідності застосовує до них стягнення;

8) здійснює інші повноваження, передбачені цим Законом та Статутом Аудиторської палати України.

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.

Стаття 13. Створення Аудиторської палати України

Аудиторська палата України функціонує як незалежний орган.

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

Аудиторська палата України є неприбутковою організацією.

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

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

Загальна кількість членів Аудиторської палати України становить двадцять осіб.

Від державних органів делегують по одному представнику Міністерство фінансів України, Міністерство юстиції України, Міністерство економіки України, Державна податкова адміністрація України, Національний банк України, Державний комітет статистики України, Державна комісія з цінних паперів та фондового ринку, Державна комісія з регулювання ринків фінансових послуг України, Рахункова палата та Головне контрольно-ревізійне управління України.

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

Право аудиторів обирати представників до складу Аудиторської палати України і бути обраними реалізується через рішення, які приймаються на з'їзді аудиторів України.

Порядок делегування представників до Аудиторської палати України визначається відповідно з'їздом аудиторів України, колегією державних органів або іншим вищим керівним органом.

Стаття 14. Діяльність Аудиторської палати України

Рішення Аудиторської палати України приймаються на її засіданнях простою більшістю голосів за наявності більш як половини її членів за винятком випадків, передбачених цим Законом та Статутом.

Аудиторська палата України може створювати на території України регіональні відділення, повноваження яких визначаються Аудиторською палатою України.

Термін повноважень члена Аудиторської палати України становить п'ять років. Одна і та ж особа не може бути делегована до Аудиторської палати України більше двох термінів підряд.

Призначення нових членів Аудиторської палати України замість вибулих здійснюється у встановленому цим Законом порядку.

Члени Аудиторської палати України, за винятком Голови Аудиторської палати України, виконують свої обов'язки на громадських засадах.

Джерелами фінансування діяльності Аудиторської палати України можуть бути:

- плата за проведення сертифікації фізичних осіб на право зайняття аудиторською діяльністю;

- плата за включення до Реєстру;

- добровільні внески, що надходять від професійних організацій аудиторів України;

- інші джерела, не заборонені законодавством.

Для виконання своїх функцій Аудиторська палата України може створювати комісії із числа її членів. До роботи в комісіях можуть залучатись експерти, які не є членами Аудиторської палати України.

Ведення поточних справ в Аудиторській палаті України здійснює Секретаріат, який очолює завідуючий. Завідуючий Секретаріатом несе персональну відповідальність за ефективне використання майна та коштів Аудиторської палати України і створення належних умов для виконання функціональних обов'язків її членами.

Стаття 15. Голова Аудиторської палати України

Голова Аудиторської палати України виконує свої повноваження на професійній основі.

Голова Аудиторської палати України обирається з числа її членів на термін здійснення своїх повноважень члена Аудиторської палати України більшістю голосів від загальної кількості членів Аудиторської палати України.

Голова Аудиторської палати України може бути достроково звільнений з посади за рішенням Аудиторської палати України та в інших випадках, передбачених законодавством України.

Повноваження Голови Аудиторської палати України визначаються Статутом Аудиторської палати України.

Голова Аудиторської палати України забезпечує формування нового складу Аудиторської палати України.

Розділ IV

ПОРЯДОК ПРОВЕДЕННЯ АУДИТУ ТА НАДАННЯ ІНШИХ АУДИТОРСЬКИХ ПОСЛУГ

Стаття 16. Загальні умови проведення аудиту та надання інших аудиторських послуг

Проведення аудиту та надання інших аудиторських послуг здійснюється аудиторами, аудиторськими фірмами, які набули права на здійснення аудиторської діяльності відповідно до цього Закону.

Загальні умови проведення аудиту та інших аудиторських послуг визначаються стандартами аудиту, затвердженими Аудиторською палатою України.

Стаття 17. Підстави для проведення аудиту та надання інших аудиторських послуг

Аудит проводиться на підставі договору між аудитором (аудиторською фірмою) та замовником.

Інші аудиторські послуги можуть надаватися на підставі договору, письмового або усного звернення замовника до аудитора (аудиторської фірми).

Замовник має право вільного вибору аудитора (аудиторської фірми) з дотриманням вимог цього Закону.

У договорі на проведення аудиту та надання інших аудиторських послуг передбачаються предмет і термін перевірки, обсяг аудиторських послуг, розмір і умови оплати, відповідальність сторін.

Стандартами аудиту можуть бути передбачені й інші істотні умови договору на проведення аудиту та надання інших аудиторських послуг.

Недійсними є будь-які положення договору, спрямовані на повне звільнення аудитора (аудиторської фірми) від встановленої законом майнової відповідальності за недостовірність аудиторського висновку чи іншого документа, в якому відображені результати аудиторської перевірки.

Документи, передані замовником аудитору (аудиторській фірмі) для проведення аудиту, не підлягають розголошенню чи вилученню без згоди замовника.

Розділ V

ПРАВА ТА ОБОВ'ЯЗКИ АУДИТОРІВ І АУДИТОРСЬКИХ ФІРМ

Стаття 18. Права аудиторів і аудиторських фірм

Аудитори України мають право об'єднуватися в громадські організації за професійними ознаками, дотримуючись вимог цього Закону та інших законів.

Професійні організації аудиторів України сприяють підвищенню професійного рівня аудиторів, захищають соціальні та професійні права аудиторів, вносять пропозиції щодо подальшого вдосконалення аудиторської діяльності, виконують інші повноваження, передбачені їх статутами та положеннями.

Аудитори і аудиторські фірми під час здійснення аудиторської діяльності мають право:

1) самостійно визначати форми і методи проведення аудиту та надання інших аудиторських послуг на підставі чинного законодавства, стандартів аудиту та умов договору із замовником;

2) отримувати необхідні документи, які мають відношення до предмета перевірки і знаходяться як у замовника, так і у третіх осіб.

Треті особи, які мають у своєму розпорядженні документи стосовно предмета перевірки, зобов'язані надати їх на вимогу аудитора (аудиторської фірми). Зазначена вимога повинна бути офіційно засвідчена замовником;

3) отримувати необхідні пояснення в письмовій чи усній формі від керівництва та працівників замовника;

4) перевіряти наявність майна, грошей, цінностей, вимагати від керівництва суб'єкта господарювання проведення контрольних оглядів, замірів виконаних робіт, визначення якості продукції, щодо яких здійснюється перевірка документів;

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

Стаття 19. Обов'язки аудиторів і аудиторських фірм

Аудитори і аудиторські фірми зобов'язані:

1) в аудиторській діяльності дотримуватися вимог цього Закону та інших нормативно-правових актів, стандартів аудиту, принципів незалежності аудитора та відповідних рішень Аудиторської палати України;

2) належним чином проводити аудит та надавати інші аудиторські послуги;

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

4) зберігати в таємниці інформацію, отриману при проведенні аудиту та виконанні інших аудиторських послуг, не розголошувати відомості, що становлять предмет комерційної таємниці, і не використовувати їх у своїх інтересах або в інтересах третіх осіб;

5) відповідати перед замовником за порушення умов договору відповідно до договору та закону;

6) обмежувати свою діяльність наданням аудиторських послуг та іншими видами робіт, які мають безпосереднє відношення до надання аудиторських послуг, у формі консультацій, перевірок або експертиз;

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

Стаття 20. Спеціальні вимоги

Забороняється проведення аудиту:

1) аудитором, який має прями родинні стосунки з членами органів управління суб'єкта господарювання, що перевіряється;

2) аудитором, який має особисті майнові інтереси в суб'єкта господарювання, що перевіряється;

3) аудитором - членом органів управління, засновником або власником суб'єкта господарювання, що перевіряється;

4) аудитором - працівником суб'єкта господарювання, що перевіряється;

5) аудитором - працівником, співвласником дочірнього підприємства, філії чи представництва суб'єкта господарювання, що перевіряється;

6) якщо розмір винагороди за надання аудиторських послуг не враховує необхідного для якісного виконання таких послуг часу, належних навичок, знань, професійної кваліфікації та ступінь відповідальності аудитора;

7) аудитором в інших випадках, за яких не забезпечуються вимоги щодо його незалежності.

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

Розділ VI

ВІДПОВІДАЛЬНІСТЬ АУДИТОРІВ ТА АУДИТОРСЬКИХ ФІРМ

Стаття 21. Цивільно-правова відповідальність аудиторів та аудиторських фірм

За неналежне виконання своїх зобов'язань аудитор (аудиторська фірма) несе майнову та іншу цивільно-правову відповідальність відповідно до договору та закону.

Розмір майнової відповідальності аудиторів (аудиторських фірм) не може перевищувати фактично завданих замовнику збитків з їх вини.

Усі спори стосовно невиконання умов договору, а також спори майнового характеру між аудитором (аудиторською фірмою) та замовником вирішуються у встановленому законом порядку.

Стаття 22. Інші види відповідальності аудиторів та аудиторських фірм

За неналежне виконання професійних обов'язків до аудитора (аудиторської фірми) можуть бути застосовані Аудиторською палатою

України стягнення у вигляді попередження, зупинення чинності сертифіката на строк до одного року або анулювання сертифіката, виключення з Реєстру.

Порядок застосування до аудиторів (аудиторських фірм) стягнень визначається Аудиторською палатою України.

Рішення Аудиторської палати України щодо застосування до аудиторів (аудиторських фірм) стягнень можуть бути оскаржені до суду.

До аудиторів можуть бути застосовані інші види відповідальності відповідно до закону.

Розділ VII ПРИКІНЦЕВІ ПОЛОЖЕННЯ

1. Цей Закон набирає чинності через три місяці з дня його опублікування.

2. Здійснення організаційних заходів щодо скликання з'їзду аудиторів покласти на Аудиторську палату України та Спілку аудиторів України (за їх згодою).

3. Кабінету Міністрів України у тримісячний строк з дня набрання чинності цим Законом:

внести до Верховної Ради України пропозиції щодо приведення законодавчих актів у відповідність із цим Законом;

забезпечити приведення міністерствами, іншими центральними органами виконавчої влади своїх нормативно-правових актів у відповідність із цим Законом.

4. Національному банку України у тримісячний строк з дня набрання чинності цим Законом привести свої нормативно-правові акти у відповідність із цим Законом.

5. Аудиторській палаті України у тримісячний строк з дня набрання чинності цим Законом ініціювати процедуру створення Аудиторської палати України з дотриманням вимог цього Закону.

6. Державним органам, зазначеним у статті 13 цього Закону, протягом трьох місяців з дня набрання чинності цим Законом делегувати в порядку, визначеному цим Законом, відповідних представників до складу Аудиторської палати України.

Президент України Л.КРАВЧУК

м. Київ, 22 квітня 1993 року N 3125-XII

ПЕРЕЛІК МІЖНАРОДНИХ СТАНДАРТІВ АУДИТУ

<i>№ стандарту</i>	<i>Назва стандарту</i>
<i>100—199 Вступна частина</i>	
120	Концептуальна основа міжнародних стандартів аудиту
<i>200—299 Загальні принципи та обов'язки</i>	
200	Мета і загальні принципи аудиторської перевірки фінансових звітів
210	Умови завдань з аудиторської перевірки
220	Контроль якості під час аудиту історичної фінансової інформації
230	Документація
230 (П)	Документація з аудиторської перевірки
240	Відповідальність аудитора за розгляд шахрайства під час аудиторської перевірки фінансових звітів
250	Врахування законів та нормативних актів при аудиторській перевірці фінансових звітів
260	Повідомлення інформації з питань аудиту найвищому управлінському персоналові
<i>300—499 Оцінка ризиків та відповідь на оцінені ризики</i>	
300	Планування аудиту фінансових звітів
310	Знання бізнесу
315	Розуміння суб'єкта господарювання та його середовища та оцінка ризиків суттєвих викривлень
320	Суттєвість в аудиті
330	Аудиторські процедури відповідно до оцінених ризиків
400	Оцінка ризиків та внутрішній контроль
401	Аудит в середовищі комп'ютерних інформаційних систем
402	Аудиторські міркування стосовно суб'єктів господарювання, які звертаються до організацій, що надають послуги
<i>500—599 Аудиторські докази</i>	
500	Аудиторські докази
501	Аудиторські докази: додаткові міркування щодо окремих статей
505	Зовнішні підтвердження
510	Перше завдання: залишки на початок періоду

520	Аналітичні процедури
530	Аудиторська вибірка та інші процедури тестування
540	Аудиторська перевірка облікових оцінок
545	Аудит оцінок за справедливою вартістю та розкриття інформації
550	Зв'язані сторони
560	Подальші події
570	Безперервність
580	Пояснення управлінського персоналу
<i>600—699 Використання роботи інших фахівців</i>	
600	Використання роботи іншого аудитора
610	Розгляд роботи внутрішнього аудиту
620	Використання роботи експерта
<i>700—799 Аудиторські висновки та звітність</i>	
700	Аудиторський висновок про фінансову звітність
700 (П)	Висновок незалежного аудитора щодо повного пакету фінансових звітів загального призначення
701	Модифікація висновку незалежного аудитора
710	Порівняльні дані
720	Інша інформація в документах, що місяць перевірену фінансову звітність
<i>800—899 Спеціалізовані сфери</i>	
800	Аудиторський висновок при виконанні завдань з аудиту спеціального призначення
<i>1000—1100 Положення з міжнародної практики аудиту</i>	
1000	Процедури міжбанківського підтвердження
1001	Середовище комп'ютерних інформаційних систем (КІС) — автономні комп'ютери
1002	Середовище КІС — інтерактивні комп'ютерні системи
1003	Середовище КІС — системи баз даних
1004	Взаємодія інспекторів з банківського нагляду і зовнішніх аудиторів
1005	Особливості аудиту малих підприємств
1006	Аудит міжнародних комерційних банків
1007	Контакти з керівництвом клієнта
1008	Оцінка ризиків і система внутрішнього контролю — характеристики КІС і пов'язані з ним питання
1009	Методи аудиту з використанням комп'ютерів
1010	Урахування екологічних питань при аудиті фінансової звітності
1011	Наслідки питання «2000 року» для управлінського персоналу

	та аудиторів
1012	Аудит похідних фінансових інструментів
1013	Електронна комерція: вплив на аудиторську перевірку фінансових звітів
1014	Надання висновків аудиторам про відповідність фінансової звітності Міжнародним стандартам
<i>2000-2699 Міжнародні стандарти завдань з огляду</i>	
2400	Завдання з огляду фінансових звітів
2410	Огляд проміжної фінансової інформації, що виконується незалежним аудитором суб'єкта господарювання
<i>3000-3699 Міжнародні стандарти з надання впевненості</i>	
3000	Завдання з надання впевненості, що не є аудитом чи оглядом історичної фінансової інформації
3400	Перевірка прогнозної фінансової інформації
<i>4000-4699 Міжнародні стандарти супутніх послуг</i>	
4400	Завдання з виконання погоджених процедур стосовно фінансової інформації
4410	Завдання з підготовки фінансової інформації

ПОЛОЖЕННЯ про сертифікацію аудиторів

Загальні положення

Положення розроблено відповідно до Закону України "Про аудиторську діяльність", стандартів аудиту, Статуту Аудиторської палати України, Типового положення про регіональні відділення Аудиторської палати України (далі - РВ АПУ).

Цим Положенням Аудиторська палата України (далі - АПУ) встановлює єдині умови та порядок сертифікації аудиторів України. Дія цього Положення не поширюється на порядок сертифікації аудиторів, які здійснюватимуть аудит банків.

1. Визначення термінів

1.1. **Досвід практичної роботи** - термін роботи кандидата на посадах ревізора, бухгалтера, юриста, фінансиста, економіста, асистента (помічника) аудитора до подання заяви про намір отримати сертифікат аудитора в АПУ.

1.2. **Кандидат** - фізична особа, яка має намір отримати сертифікат аудитора і висловила своє бажання поданням заяви до АПУ.

1.3. **Кваліфікаційний іспит** - іспит, який проводиться для визначення необхідного обсягу знань для отримання сертифіката за програмою, затвердженою АПУ.

1.4. **Контрольне тестування** - перевірка рівня знань та кваліфікаційної придатності аудитора для продовження терміну чинності сертифіката у порядку, встановленому АПУ.

Контрольне тестування передбачає:

- тестування за підсумками щорічного удосконалення професійних знань практикуючими аудитором за програмами, затвердженими АПУ, в центрах, визначених АПУ, або

- співбесіду з питань практики аудиту в комісії з сертифікації при щорічному удосконаленні професійних знань практикуючими аудиторами згідно з розділом V Положення про постійне удосконалення професійних знань аудиторів України, або

- перевірку рівня знань за умовами порядку проведення кваліфікаційного іспиту.

1.5. Комісія з сертифікації та удосконалення професійних знань аудиторів АПУ - постійно діючий робочий орган АПУ, що складається виключно з членів АПУ та забезпечує виконання функції АПУ щодо сертифікації аудиторів та продовження терміну чинності сертифіката шляхом координації всіх організаційних процедур, які необхідні для проведення кваліфікаційного іспиту, контрольного тестування, а також узагальнення їх результатів.

1.6. Комісія з сертифікації аудиторів РВ АПУ - комісія РВ АПУ, що здійснює координацію всіх організаційних процедур, необхідних для організації та проведення першого етапу кваліфікаційного іспиту.

1.7. Організаційні процедури - дії, які мають виконати учасники кваліфікаційного іспиту, що забезпечують проведення сертифікації аудиторів.

1.8. Організаційна група - робоча група осіб, що здійснює певні заходи по забезпеченню проведення кваліфікаційного іспиту (адміністрування, кодування, перевірку екзаменаційних робіт, розкодування та підготовку результатів на розгляд та затвердження Комісією з сертифікації та удосконалення професійних знань аудиторів АПУ).

1.9. Сертифікат аудитора - це офіційний документ, який засвідчує рівень професійних знань, необхідних для здійснення аудиту підприємств різних форм власності на території України.

1.10. Сертифікація - визначення кваліфікаційної придатності кандидата на зайняття аудиторською діяльністю шляхом перевірки відповідності його освіти та досвіду роботи вимогам Закону України "Про аудиторську діяльність" і складання ним письмового кваліфікаційного іспиту.

1.11. Структура знань - перелік дисциплін, знаннями з яких повинен володіти кандидат. Вона охоплює знання з аудиту та суміжних з ним галузей.

1.12. **Суміжні з аудитом галузі знань** - знання з бухгалтерського обліку, фінансів та інформаційних технологій, основ економіки та управління, права і оподаткування.

1.13. **Учасники кваліфікаційного іспиту** - коло осіб, що беруть участь у підготовці екзаменаційних завдань, в організації та проведенні іспиту, здійснюють перевірку виконаних кандидатами екзаменаційних завдань. Учасниками кваліфікаційного іспиту можуть бути члени АПУ, вчені, викладачі вищих закладів освіти, експерти та аудиторів-практики. Усі учасники кваліфікаційного іспиту повинні мати сертифікат аудитора. Склад учасників кваліфікаційного іспиту затверджує Комісія з сертифікації та удосконалення професійних знань аудиторів АПУ.

1.14. Інші терміни вживаються в цьому Положенні згідно з Законом України "Про аудиторську діяльність", нормативно-правовими актами, прийнятими відповідно до нього, стандартів аудиту та норм професійної етики аудиторів.

2. Кваліфікаційні вимоги та порядок подання документів

2.1. Право на отримання сертифіката мають кандидати, які мають повну вищу економічну або юридичну освіту, документ про здобуття якої визнається в Україні (не нижче освітньо-кваліфікаційного рівня спеціаліста чи магістра), необхідні знання з питань аудиту, бухгалтерського обліку, фінансів, економіки, оподаткування та господарського права, досвід роботи не менше трьох років підряд на посадах ревізора, бухгалтера, юриста, фінансиста, економіста, асистента (помічника) аудитора та успішно склали письмовий кваліфікаційний іспит.

2.2. Структура знань, якими має володіти кандидат, встановлюється АПУ і складається з аудиту і суміжних з аудитом галузей знань.

Для отримання сертифіката кандидати повинні успішно скласти письмовий кваліфікаційний іспит двох рівнів за програмою, затвердженою АПУ.

2.3. Для отримання допуску до сертифікації кандидат подає до АПУ або до РВ АПУ такі документи:

- заяву за встановленою формою (додаток N 2);
- копію диплома, засвідчену нотаріально або за місцем роботи;
- копію трудової книжки, засвідчену нотаріально або за місцем роботи;
- документ про плату за проведення сертифікації;

- копію першої сторінки паспорта.

2.4. У разі відсутності хоча б одного з документів, зазначених у пункті 2.3 цього Положення, чи неналежного їх оформлення заяву до розгляду не приймають.

2.5. Подані документи реєструє Секретаріат АПУ або секретар РВ АПУ у спеціальному журналі. Відповідальність за достовірність поданих документів покладена на кандидата.

3. Порядок розгляду документів кандидатів і формування груп для складання кваліфікаційного іспиту

3.1. Розгляд поданих кандидатами документів для підтвердження освіти, досвіду практичної роботи, а також отримання дозволу на участь у кваліфікаційному іспиті здійснює Комісія з сертифікації та удосконалення професійних знань аудиторів АПУ, в регіонах - комісія з сертифікації аудиторів РВ АПУ.

3.2. Документи, подані кандидатами, розглядаються протягом двадцяти робочих днів з дня їх надходження. Повідомлення про рішення за наслідками розгляду документів кандидата із зазначенням дати іспиту вручається кандидату особисто.

3.3. У разі відсутності зауважень щодо поданих документів Комісія з сертифікації та удосконалення професійних знань аудиторів АПУ та комісії з сертифікації аудиторів РВ АПУ приймають рішення про надання дозволу кандидату на участь у кваліфікаційному іспиті, що оформлюють протоколом засідання комісії.

3.4. Кандидату може бути відмовлено в наданні дозволу на участь у кваліфікаційному іспиті у разі невідповідності вимогам Закону України "Про аудиторську діяльність" профілю чи рівня освіти кандидата або досвіду практичної роботи, а також ненадання документа про плату за сертифікацію, про що повідомляється кандидату.

3.5. Секретаріат АПУ або секретар РВ АПУ на підставі протокольних рішень комісій з сертифікації готують допуски, які засвідчують дозвіл на складання іспиту, та формують групи із числа кандидатів для складання кваліфікаційного іспиту.

4. Методичне забезпечення кваліфікаційних іспитів

4.1. Кваліфікаційний іспит має охоплювати коло знань і навиків, якими повинні володіти кандидати, щоб досягти такого професійного рівня,

який дав би їм змогу здійснювати аудиторську діяльність в Україні відповідно до чинного законодавства та стандартів аудиту. АПУ періодично вносить зміни до переліку питань кваліфікаційного іспиту, щоб своєчасно враховувати зміни, які відбуваються в чинному законодавстві, стандартах аудиту тощо.

4.2. Завдання, які використовуються для проведення іспитів, повинні включати:

- тести у вигляді питань, що дають змогу вибрати правильну відповідь з чотирьох тверджень;
- ситуаційні завдання з практики аудиту.

4.3. Конкретний набір запитань у завданнях для проведення кваліфікаційного іспиту визначає Комісія з сертифікації та удосконалення професійних знань аудиторів АПУ.

4.4. Підготовку екзаменаційних завдань (тестів), а також правильні відповіді на ці завдання (тести) здійснює спеціальна група укладачів з дотриманням суворої конфіденційності. Укладачі екзаменаційних завдань передають права власності на тексти завдань, що підтверджується актом приймання-передачі між укладачами і АПУ. Ця процедура підтверджує право власності на них АПУ.

4.5. Укладачі екзаменаційних завдань можуть брати участь у перевірці виконаних кандидатами завдань, але не в проведенні кваліфікаційного іспиту.

4.6. Повноваження з добору укладачів покладено на Комісію з сертифікації та удосконалення професійних знань аудиторів АПУ та членів АПУ, які виявили бажання прийняти участь у доборі укладачів, за попереднім погодженням із Головою Комісії. Добір укладачів здійснюють за різноманітними критеріями, але у будь-якому разі до основних вимог мають входити професійна та технічна компетентність, уміння чітко, лаконічно висловлювати думку, володіння матеріалом, по якому готуються запитання, та вміння формулювати оригінальні запитання. Укладачі повинні розуміти специфіку іспиту, знати відмітні ознаки гарних питань для тестування і упевнено відчувати себе в екзаменаційному процесі, а також подавати матеріали у встановлені терміни. Комісія АПУ, на яку покладено добір укладачів, може провадити семінари для тих, хто виявив бажання стати укладачем, а також розробляти інструкції з переліком критеріїв прийнятності питань.

4.7. АПУ провадить ротацію укладачів екзаменаційних завдань для того, щоб екзаменаційні запитання не можна було передбачити.

4.8. Завдання кваліфікаційного іспиту затверджує Комісія з сертифікації та удосконалення професійних знань аудиторів АПУ на підставі оцінки того, наскільки запропоноване завдання дає змогу визначити рівень знань і навиків, необхідний для здійснення аудиторської практики.

5. Конфіденційність

5.1. Забезпечення конфіденційності є невід'ємною умовою проведення кваліфікаційного іспиту. Порушення правил конфіденційності екзаменаційного процесу розглядається АПУ як подія, що може тягнути за собою викривлення уявлення про чесність іспиту і, більше того, самої професії аудитора.

5.2. До конфіденційної інформації щодо кваліфікаційного іспиту належать:

- склад учасників кваліфікаційного іспиту;
- зміст запитань, включених в завдання кваліфікаційного іспиту, та відповіді на них протягом усього строку до передачі екзаменаційних робіт на перевірку;
- порядок і зміст проведеного кодування екзаменаційних робіт до їх повної перевірки та внесення результатів іспиту до протоколу перевірки;
- персональні результати проведеного іспиту (повідомляються персонально кожному кандидату).

5.3. Комісія з сертифікації та удосконалення професійних знань аудиторів АПУ та інші учасники кваліфікаційного іспиту повинні довести до усіх учасників процесу сертифікації важливість і необхідність забезпечення конфіденційності інформації щодо зазначених заходів проведення кваліфікаційного іспиту для забезпечення всім кандидатам рівних умов складання іспиту.

5.4. Факт порушення учасниками кваліфікаційного іспиту правил проведення іспиту та конфіденційності зазначеної інформації (передача іншим особам, спроба отримання або використання не за призначенням конфіденційної інформації кваліфікаційного іспиту) розглядаються Дисциплінарною комісією АПУ, і підсумки розгляду можуть бути підставою для виключення особи із складу учасників кваліфікаційного іспиту та застосування стягнення.

5.5. Виконана кандидатом екзаменаційна робота не повертається, а зберігається упродовж одного року в АПУ. Після закінчення зазначеного терміну роботи знищуються.

6. Організація та порядок проведення кваліфікаційного іспиту

6.1. Головна мета кваліфікаційного іспиту полягає у об'єктивному визначенні наявності необхідного обсягу знань у кандидатів для отримання сертифіката аудитора.

6.2. Організаційні процедури, пов'язані з проведенням іспитів, мають забезпечити належну перевірку відповідних матеріалів, неупереджене й об'єктивне відношення до всіх кандидатів, а також не припускати одержання одним кандидатом переваги перед іншими.

6.3. Допуск, що засвідчує дозвіл на складання кваліфікаційного іспиту, готує Секретаріат АПУ або секретарі РВ АПУ після підтвердження Комісією з сертифікації та удосконалення професійних знань аудиторів АПУ або Комісією з сертифікації аудиторів РВ АПУ права кандидата на участь в кваліфікаційному іспиті.

6.4. Всі кандидати повинні ознайомитися з Правилами поведінки кандидатів під час складання іспиту (додаток N 3) до його початку, що засвідчують своїм підписом.

6.5. Кваліфікаційний іспит проводиться в два етапи: перший - письмове тестування (або тестування на ПЕОМ) за переліком запитань, затверджених АПУ; другий - письмове розв'язання ситуаційного завдання. До другого етапу допускаються кандидати, які набрали не менш як 70 балів правильних відповідей за результатами тестування.

6.6. Перший етап іспитів проводиться в АПУ або РВ АПУ, а другий етап - тільки в АПУ.

6.7. Кандидати мають право вибору місця складання першого етапу кваліфікаційного іспиту (в РВ АПУ за місцем реєстрації або безпосередньо в АПУ).

6.8. Кваліфікаційний іспит проводять у день, що визначає АПУ.

6.9. Координацію всіх організаційних процедур, необхідних для організації та проведення кваліфікаційного іспиту, а також узагальнення його результатів здійснює Комісія з сертифікації та удосконалення професійних знань аудиторів АПУ. Координацію всіх адміністративних

процедур, необхідних для організації і проведення першого етапу кваліфікаційного іспиту, здійснює Комісія з сертифікації аудиторів РВ АПУ.

6.10. Комісія з сертифікації та удосконалення професійних знань аудиторів АПУ може ухвалити рішення про використання під час кваліфікаційного іспиту допоміжних матеріалів та засобів. Це рішення приймається на початку розробки завдань кваліфікаційного іспиту, оскільки від нього залежить підготовка питань. В разі прийняття рішення про застосування калькуляторів їх видають кандидатам безпосередньо на початку іспиту особи, що здійснюють організаційний нагляд за проведенням іспиту. Усі учасники кваліфікаційного іспиту і кандидати до початку іспиту повинні бути проінформовані про те, які допоміжні матеріали видаватимуться або дозволені під час проведення іспиту.

6.11. Кандидати, що прибули на іспит, повинні пред'явити документ, що посвідчує особу, і бланк допуску, виданий їм АПУ або РВ АПУ. Бланк допуску звіряють зі списком кандидатів, допущених до кваліфікаційного іспиту. Кандидат, у якого відсутній документ, що посвідчує особу, до складання іспиту не допускається.

6.12. Письмові відповіді кандидатів на запитання екзаменаційної роботи необхідно здати на перевірку. В разі відмови здати відповіді на перевірку кандидат повинен написати заяву з вказанням причини цього.

6.13. Роботам кандидатів присвоюються кодові номери. При цьому особи, що здійснюють організаційний нагляд за проведенням іспиту, ведуть відомість, де реєструють прізвище, ім'я, по батькові та код кандидата. Інформація з реєстраційної відомості є конфіденційною до підтвердження оцінок, поставлених кандидатам, і повинна зберігатися з дотриманням правил конфіденційності. Обов'язок забезпечення дотримання конфіденційності покладається на Секретаріат АПУ.

6.14. До перевірки екзаменаційних робіт залучають незалежних фахівців, з якими АПУ укладає угоду. Умови угоди повинні передбачати дотримання конфіденційності та об'єктивності оцінки всіх екзаменаційних робіт.

6.15. Повноваження з добору фахівців, що здійснюватимуть перевірку екзаменаційних робіт, покладено на Комісію з сертифікації та удосконалення професійних знань аудиторів АПУ та Секретаріат АПУ.

6.16. Правильність оцінки закодованих екзаменаційних робіт перевіряють члени Комісії з сертифікації та удосконалення професійних знань аудиторів АПУ та члени АПУ, які виявили бажання прийняти

участь у цій роботі за попереднім погодженням із Головою Комісії. За результатами перевірки екзаменаційних робіт складається протокол.

6.17. Результати складання першого етапу кваліфікаційного іспиту затверджує Комісія з сертифікації та удосконалення професійних знань аудиторів АПУ.

6.18. Підсумки складання другого етапу кваліфікаційного іспиту оформляють протоколом, який готує і подає на засідання АПУ Комісія з сертифікації та удосконалення професійних знань аудиторів АПУ. Протокол підписують члени цієї Комісії, які несуть відповідальність перед АПУ за достовірність даних, зазначених у протоколі.

6.19. За результатами складання іспитів АПУ затверджує протокол Комісії з сертифікації та удосконалення професійних знань аудиторів АПУ та приймає рішення про видачу або відмову у видачі сертифіката аудитора.

6.20. Результати першого етапу кваліфікаційного іспиту повідомляють кандидатам упродовж двох тижнів. Одночасно особам, що успішно склали перший етап кваліфікаційного іспиту, повідомляють час і місце проведення другого етапу кваліфікаційного іспиту. Результати другого етапу кваліфікаційного іспиту повідомляють упродовж одного місяця.

6.21. Кандидати, екзаменаційні роботи другого етапу яких оцінені:

- в 60 і більше балів, - є такими, що склали кваліфікаційний іспит і здобули право на отримання сертифіката аудитора після затвердження протоколу на засіданні АПУ;

- в 59 і менше балів, - є такими, що не склали кваліфікаційний іспит.

6.22. Кандидати, які не склали кваліфікаційний іспит, мають право складати його вдруге на загальних умовах згідно з цим Положенням. Складений успішно перший етап іспиту зараховується кандидату при складанні кваліфікаційного іспиту вдруге, якщо після дати складання першого етапу іспиту минув не більше ніж один рік.

6.23. Після кожного кваліфікаційного іспиту Комісія з сертифікації та удосконалення професійних знань аудиторів АПУ проводить засідання з метою внесення відповідних коригувань в методичне забезпечення, організацію підготовки і проведення наступного кваліфікаційного іспиту.

6.24. Фахівці - сертифіковані бухгалтери CPA та ACCA для одержання сертифіката аудитора України складають кваліфікаційний іспит за спеціальною програмою з питань національних особливостей економіки

України та правових основ підприємницької діяльності в Україні. Програма затверджується АПУ.

7. Порядок розгляду апеляцій

7.1. Кандидати, які не склали кваліфікаційний іспит, мають право на апеляцію до Комісії з сертифікації та удосконалення професійних знань аудиторів АПУ у разі, якщо вони надали обґрунтовані докази можливого підвищення оцінки за окремі відповіді. Кандидат, що апелює, повинен надати апеляцію до Комісії з сертифікації та удосконалення професійних знань аудиторів АПУ у письмовій формі упродовж місяця після затвердження та повідомлення результатів іспиту.

7.2. Апеляційна комісія - це комісія, що створюється для вирішення спірних питань і розгляду апеляцій кандидатів.

7.3. Склад апеляційної комісії затверджується Головою Комісії з сертифікації та удосконалення професійних знань аудиторів АПУ. Апеляційна комісія складається із голови, членів комісії, а також працівника Секретаріату АПУ. Кількісний склад апеляційної комісії - не менше 3 осіб.

7.4. Комісія з сертифікації та удосконалення професійних знань аудиторів АПУ встановлює спеціальний день для розгляду апеляції апеляційною комісією у десятиденний термін після одержання апеляції. Розгляд апеляції здійснюється в присутності кандидата, що апелює.

7.5. За наслідками розгляду апеляції апеляційна комісія має право прийняти одне з таких рішень:

- залишити результати кваліфікаційного іспиту без змін;
- вважати кандидата таким, що склав кваліфікаційний іспит.

7.6. Висновок апеляційної комісії у 5-денний термін направляється до Комісії з сертифікації та удосконалення професійних знань аудиторів АПУ для прийняття рішення.

7.7. Комісія з сертифікації та удосконалення професійних знань аудиторів АПУ після розгляду висновку апеляційної комісії приймає остаточне рішення.

8. Порядок видачі сертифікатів

8.1. Після затвердження на засіданні АПУ протоколу Комісії з сертифікації та удосконалення професійних знань аудиторів АПУ з результа-

тами складання кваліфікаційного іспиту Секретаріат АПУ здійснює видачу сертифікатів.

8.2. Сертифікат реєструється у книзі обліку сертифікатів АПУ. Отримання сертифіката аудитор засвідчує підписом у книзі обліку.

8.3. У разі втрати або значного пошкодження аудитором сертифіката, термін чинності якого не закінчився, на підставі клопотання аудитора та рішення Комісії з сертифікації та удосконалення професійних знань аудиторів АПУ, до бази даних аудиторів вносяться зміни та видається новий сертифікат.

За видачу нового сертифіката стягується оплата в розмірі 50 відсотків від суми оплати, встановленої за проведення сертифікації.

8.4. У разі зміни прізвища, імені або по батькові аудитора, на підставі відповідного клопотання та рішення Комісії з сертифікації та удосконалення професійних знань аудиторів АПУ до бази даних аудиторів вносяться зміни з одночасною заміною сертифіката та анулюванням попереднього.

За здійснення заміни сертифіката стягується плата в розмірі 10 відсотків від суми оплати, встановленої за проведення сертифікації.

9. Сертифікат аудитора

9.1. Бланк сертифіката аудитора є офіційним документом. Облік бланків здійснюється бухгалтерією АПУ.

9.2. Сертифікат містить такі реквізити:

- номер сертифіката;
- прізвище, ім'я та по батькові аудитора;
- дата, номер рішення АПУ про видачу сертифіката із зазначенням терміну його чинності;
- датв, номер рішення АПУ про продовження терміну чинності сертифіката.

9.3. Сертифікат підписує Голова АПУ та Завідувач Секретаріату АПУ. Сертифікат засвідчується печаткою АПУ.

9.4. Датою набрання чинності сертифіката вважається дата прийняття АПУ відповідного рішення.

9.5. Термін чинності сертифіката - п'ять років.

10. Порядок продовження терміну чинності сертифіката

10.1. Аудитори, термін чинності сертифіката яких закінчується, не раніше від трьох і не пізніше від одного місяця до закінчення цього терміну в разі, якщо вони:

а) займались аудиторською діяльністю як фізичні особи - підприємці або у складі аудиторської фірми не менше трьох років;

б) займаючись аудиторською діяльністю як фізичні особи - підприємці, своєчасно подавали звіти про виконані ними роботи (за формою N 1-аудит) та підтверджували свою аудиторську діяльність;

в) щорічно успішно проходили контрольні тестування за підсумками удосконалення професійних знань за програмами, затвердженими АПУ, або щорічно здійснювали удосконалення професійних знань згідно з розділом V Положення про постійне удосконалення професійних знань аудиторів України;

г) та до них не застосовувались стягнення з боку АПУ, повинні подати до Секретаріату АПУ (в одному примірнику) чи до РВ АПУ (у двох примірниках) такі документи:

- заяву про подовження терміну чинності сертифіката аудитора встановленого зразка;

- копію трудової книжки, засвідчену нотаріально або за місцем роботи;

- сертифікат, термін чинності якого закінчується;

- копії свідоцтв про щорічне удосконалення професійних знань;

- документ про внесення плати за продовження терміну чинності сертифіката;

- копію першої сторінки паспорта.

10.2. Аудиторам - викладачам вищих навчальних закладів, які мають вчені звання або наукові ступені за фахом бухгалтерський облік і аудит, та аудиторам - викладачам центрів удосконалення знань аудиторів, визначених АПУ, при підтвердженні вимог, зазначених в пп. "в", "г" п. 10.1 цього Положення, термін чинності сертифіката продовжується на наступні п'ять років при поданні документів, перелік яких зазначений в п. 10.1.

Членам АПУ термін чинності сертифіката продовжується на наступні п'ять років за результатами контрольного тестування шляхом співбесіди в Комісії з сертифікації та удосконалення професійних знань аудиторів при поданні заяви, копії трудової книжки, сертифіката аудитора та

документа про внесення плати за продовження терміну чинності сертифіката.

10.3. Для продовження терміну чинності сертифіката аудитора, який не підтвердив хоча б однієї з вимог, вказаних у пункті 10.1, комісії з сертифікації призначають контрольне тестування згідно з розділом 6 цього Положення.

10.4. Секретаріат АПУ або секретарі РВ АПУ розглядають подані документи щодо відповідності їх вимогам цього Положення і передають Комісії з сертифікації та удосконалення професійних знань аудиторів АПУ або комісіям з сертифікації аудиторів РВ АПУ, які розглядають їх і приймають відповідне рішення.

10.5. За підсумками розгляду документів і результатів контрольного тестування для продовження терміну чинності сертифікатів аудиторів Комісія з сертифікації та удосконалення професійних знань аудиторів АПУ та комісії з сертифікації РВ АПУ складають протокол і подають його на затвердження АПУ.

10.6. Видачу сертифікатів, термін чинності яких продовжено згідно з рішенням АПУ, здійснює Секретаріат АПУ. У сертифікатах зберігаються початковий номер сертифіката; дата та номер рішення АПУ про видачу сертифіката та зазначається термін, на який продовжено сертифікат.

10.7. Якщо за підсумками контрольного тестування в продовженні терміну чинності сертифіката відмовлено, Секретаріат АПУ письмово повідомляє про це особі, яка подавала заяву. Особи, яким відмовлено в продовженні терміну чинності сертифіката, мають право подати заяву згідно з пунктом 2.3 цього Положення.

10.8. Сертифікати, термін чинності яких закінчився, знищують за актом, де зазначають номер сертифіката, прізвище, ім'я, по батькові особи, на ім'я якої його було видано, та період, протягом якого він діяв. Акт підписує Голова Комісії з сертифікації та удосконалення професійних знань аудиторів АПУ та Завідувач Секретаріату АПУ і затверджує Голова АПУ. Термін зберігання акта - 10 років.

11. Зупинення чинності сертифіката та анулювання сертифіката

11.1. Згідно з вимогами Закону України "Про аудиторську діяльність" та Статуту АПУ за неналежне виконання професійних обов'язків до аудитора можуть бути застосовані АПУ стягнення у вигляді

попередження, зупинення чинності сертифіката на строк до одного року або анулювання сертифіката.

11.2. Неналежне виконання професійних обов'язків аудитором - це порушення аудитором вимог чинного законодавства України, стандартів аудиту, норм професійної етики аудиторів та рішень АПУ.

11.3. Розгляд на засіданні АПУ питань про застосування стягнень здійснюється за поданням Дисциплінарної комісії АПУ. При необхідності АПУ заслуховує пояснення аудитора.

11.4. Стягнення, що накладаються на аудитора, оформлюють рішенням АПУ з письмовим повідомленням аудитора упродовж десяти днів після дня прийняття рішення.

11.5. Рішення АПУ про зупинення терміну чинності сертифіката або його анулювання набуває чинності з моменту його оприлюднення та може бути оскаржено в суді.

11.6. Анулювання сертифіката здійснюється шляхом відкликання сертифіката та оприлюднення рішення АПУ у фаховому виданні.

11.7. Анулювання сертифіката здійснюється на підставі рішення АПУ:

- з ініціативи аудитора (особистого повернення сертифіката, інших випадків);
- інших підстав, передбачених чинним законодавством України та цим Положенням.

11.8. Анульований сертифікат аудитор зобов'язаний в 10-денний термін з моменту отримання витягу з рішення АПУ або з моменту публікації в пресі повернути до Секретаріату АПУ.

ПОРЯДОК ведення Реєстру аудиторських фірм та аудиторів

Цей Порядок розроблений відповідно до Господарського кодексу України, Закону України "Про аудиторську діяльність" та інших нормативно-правових актів, які регламентують відносини, що виникають у сфері здійснення аудиторської діяльності, та Статуту Аудиторської палати України.

Порядок ведення Реєстру згідно з Законом України "Про аудиторську діяльність" визначається та забезпечується Аудиторською палатою України (далі - АПУ).

Розділ I. Загальні положення

1.1. У цьому Порядку наведені нижче поняття вживаються в такому значенні:

реєстр аудиторських фірм та аудиторів (далі - Реєстр) - база даних, що містить інформацію про аудиторські фірми та аудиторів, які займаються аудиторською діяльністю індивідуально як фізичні особи - підприємці;

свідоцтво про включення до Реєстру аудиторських фірм та аудиторів (далі - Свідоцтво) - документ встановленого АПУ зразка (додаток N 1), що підтверджує факт включення аудиторської фірми (аудитора) до Реєстру, а також право аудиторської фірми (аудитора) на здійснення аудиторської діяльності;

заявник - аудиторська фірма або аудитор, зареєстрований як фізична особа - підприємець, який надає до АПУ документи для включення до Реєстру, продовження терміну чинності Свідоцтва, внесення змін до Реєстру, видачі дубліката Свідоцтва та виключення з Реєстру за процедурою, встановленою цим Порядком;

реєстраційна картка для включення до Реєстру (далі - реєстраційна картка) - документ встановленого АПУ зразка, який надається заявником до АПУ для внесення інформації про нього до Реєстру.

Інші поняття вживаються в цьому Порядку згідно з Законом України "Про аудиторську діяльність", нормативно-правовими актами, прийнятими відповідно до нього, стандартами аудиту та нормами професійної етики аудиторів.

1.2. Рішення щодо включення заявника до Реєстру, продовження терміну чинності Свідоцтва, внесення змін до Реєстру, видачі дубліката Свідоцтва, виключення з Реєстру або про відмову щодо включення до Реєстру приймається АПУ відповідно до цього Порядку.

1.3. Аудиторські фірми та аудитори, які зареєстровані як фізичні особи - підприємці, мають право на здійснення аудиторської діяльності лише після включення їх до Реєстру.

1.4. Про заявника до Реєстру вноситься така інформація:

- найменування аудиторської фірми (П. І. Б. аудитора - фізичної особи - підприємця);
- ідентифікаційний код/номер заявника;
- дата початку аудиторської діяльності (дата отримання першої ліцензії або Свідоцтва);
- адреса фактичного місцезнаходження, номери контактних телефонів, факсу, електронної пошти;
- інформація про державну реєстрацію;
- інформація про засновників (для аудиторів - П. І. Б., номери сертифікатів та дати їх отримання, ідентифікаційний номер, адреса; для юридичних осіб - найменування, ідентифікаційний код, частка в статутному капіталі);
- посада та П. І. Б. керівника аудиторської фірми, номер та дата видачі сертифіката;
- кількість працівників, у тому числі перелік сертифікованих аудиторів з зазначенням серії та номерів сертифікатів;
- наявність та місцезнаходження філій, представництв або відділень, кількість працюючих в них сертифікованих аудиторів з зазначенням номерів їх сертифікатів.

1.5. Технічне ведення, актуалізацію Реєстру здійснює Секретаріат АПУ. Секретаріат АПУ несе відповідальність за збереження даних Реє-

стру, підтримання його в робочому стані та за достовірність оприлюднених даних Реєстру в пресі.

1.6. Реєстр ведеться в електронній формі. Інформація з Реєстру щодо найменування аудиторської фірми (П. І. Б. аудитора - фізичної особи - підприємця); ідентифікаційного коду/номера заявника; номера телефону та номера Свідоцтва є відкритою для користувачів.

1.7. Реєстр ведеться з деталізацією за адміністративно-територіальними одиницями України (області, АР Крим, міста Київ та Севастополь).

1.8. Перелік аудиторських фірм та аудиторів, які включені до Реєстру, публікується АПУ у кінці кожного року в засобах масової інформації, а також регулярно оновлюється на веб-сайті АПУ.

1.9. За достовірність інформації, наданої до АПУ, аудиторська фірма або аудитор несе відповідальність згідно із законодавством України.

Розділ II. Порядок включення аудиторських фірм та аудиторів до Реєстру

2.1. До Реєстру можуть бути включені:

2.1.1. аудиторські фірми - юридичні особи, які створені згідно з чинним законодавством та відповідають вимогам статті 5 Закону України "Про аудиторську діяльність", а саме:

а) установчими документами передбачено виключно аудиторську діяльність;

б) загальний розмір частки засновників (учасників), які не є аудиторами, у статутному капіталі не перевищує 30 відсотків;

в) керівником є аудитор.

2.1.2. аудитори, які зареєстровані відповідно до законодавства як фізичні особи - підприємці.

2.2. Для включення до Реєстру заявник подає до АПУ такі документи:

2.2.1. Аудиторська фірма:

а) заяву про включення до Реєстру;

б) реєстраційну картку;

в) копію свідоцтва про державну реєстрацію, засвідчену в установленому законодавством порядку;

г) копії установчих документів, засвідчені в установленому законодавством порядку;

г) копії сертифікатів аудиторів - засновників (учасників) фірми та керівника фірми;

д) копію довідки ЄДРПОУ;

е) витяг з наказу про призначення керівником фірми аудитора, засвідчений печаткою аудиторської фірми;

є) відгук регіонального відділення АПУ (далі - РВ АПУ) на подані документи (при наявності в регіоні РВ АПУ);

ж) документ про внесення плати за включення до Реєстру.

2.2.2. Аудитор:

а) заяву про включення до Реєстру;

б) реєстраційну картку;

в) копію свідоцтва про державну реєстрацію, засвідчену в установленому законодавством порядку;

г) копію сертифіката аудитора;

г) відгук РВ АПУ на подані документи (при наявності в регіоні РВ АПУ);

д) документ про внесення плати за включення до Реєстру.

2.3. Секретаріат АПУ у 10-ти денний термін з дати отримання документів перевіряє їх на відповідність вимогам законодавства України та цього Порядку, готує проект рішення АПУ з цього питання і подає на затвердження АПУ. При розгляді документів, поданих заявником, Секретаріат АПУ при необхідності може запросити від заявника пояснення або уточнення їх окремих положень.

2.4. Рішення щодо включення до Реєстру заявника або про відмову щодо включення до Реєстру приймається АПУ. Заявник вважається включеним до Реєстру з дати прийняття відповідного рішення АПУ.

2.5. Після прийняття АПУ рішення про включення до Реєстру заявнику видається Свідоцтво про включення до Реєстру.

2.6. Свідоцтво про включення до Реєстру видається терміном на п'ять років. Свідоцтво підписується Головою АПУ та Завідувачем Секретаріату АПУ. Підписи засвідчуються печаткою АПУ.

2.7. Включені до Реєстру аудиторські фірми та аудитори зобов'язані:

2.7.1. дотримуватися в аудиторській діяльності вимог чинного законодавства України, рішень АПУ, стандартів аудиту, норм професійної етики аудиторів;

2.7.2. не пізніше 15 березня поточного року подавати до РВ АПУ та/або безпосередньо до АПУ звіт про виконані ними роботи за минулий рік (форма N 1 - аудит);

2.7.3. у випадку зміни даних, перелічених у п. 1.4 цього Порядку, у місячний термін подати до АПУ заяву про внесення змін до Реєстру (додаток 6), реєстраційну картку із зазначенням внесених змін та документи, що підтверджують відповідні зміни.

2.8. У разі зміни найменування аудиторської фірми, П. І. Б. аудитора або адреси його місцезнаходження/місця проживання на підставі відповідного клопотання заявника до Реєстру вносяться зміни з одночасною видачею нового Свідоцтва та анулюванням попереднього.

2.9. Підставами для прийняття АПУ рішення про відмову щодо включення заявника до Реєстру є:

2.9.1. невідповідність поданих документів, що додаються до заяви, вимогам законодавства України;

2.9.2. недостовірність інформації в документах, поданих заявником для включення до Реєстру;

2.9.3. надання документів, передбачених цим Порядком, не в повному обсязі;

2.9.4. наявність у Реєстрі аудиторської фірми, включеної раніше до Реєстру, з найменуванням, тотожним найменуванню заявника.

2.10. Для продовження терміну чинності Свідоцтва заявник не пізніше одного місяця до дати закінчення строку його дії повинен подати до АПУ такі документи:

а) заяву про продовження терміну чинності Свідоцтва про включення до Реєстру;

б) реєстраційну картку;

в) оригінал Свідоцтва, термін чинності якого закінчується;

г) відгук РВ АПУ (при наявності в регіоні РВ АПУ) про відсутність зауважень до аудиторської фірми або аудитора;

г') документ про внесення плати за продовження терміну чинності Свідоцтва.

2.11. Підставами для видачі дубліката Свідоцтва є:

2.11.1. втрата Свідоцтва;

2.11.2. пошкодження Свідоцтва.

2.12. У разі втрати (значного пошкодження) Свідоцтва, термін чинності якого не закінчився, заявник зобов'язаний звернутися до АПУ із заявою про видачу дубліката Свідоцтва.

За видачу нового Свідоцтва, дубліката Свідоцтва стягується плата в розмірі 50 відсотків від оплати, встановленої за включення до Реєстру.

Розділ III. Виключення з Реєстру

3.1. Підставами для прийняття АПУ рішення про виключення аудиторської фірми або аудитора з Реєстру є:

3.1.1. заява аудиторської фірми (аудитора);

3.1.2. невідповідність правового статусу юридичної особи вимогам статті 5 Закону України "Про аудиторську діяльність";

3.1.3. закінчення терміну чинності сертифіката аудитора фізичної особи - підприємця;

3.1.4. неналежне виконання своїх професійних обов'язків, а саме: порушення вимог Закону України "Про аудиторську діяльність", стандартів аудиту, норм професійної етики аудитора та цього Порядку;

3.1.5. неподання аудиторською фірмою (аудитором) в установленний АПУ термін звіту про виконані роботи за минулий рік (форма N 1 - аудит);

3.1.6. надання недостовірної інформації в документах аудиторської фірми (аудитора), що подані до АПУ, яка стала відома АПУ після внесення заявника до Реєстру;

3.1.7. ненадання необхідних документів для продовження терміну чинності Свідоцтва в термін, визначений пунктом 2.10 цього Порядку.

3.2. Виключення аудиторської фірми (аудитора) з Реєстру з анулюванням Свідоцтва здійснюється на підставі рішення АПУ.

3.3. Рішення АПУ щодо виключення аудиторської фірми (аудитора) з Реєстру має бути надіслане рекомендованим листом або вручене особисто в 15-денний строк з дати його прийняття та підлягає опублікуванню в засобах масової інформації та/або на офіційному веб-сайті АПУ.

3.4. Рішення АПУ щодо застосування до аудиторів (аудиторських фірм) стягнень можуть бути оскаржені до суду.

3.5. Аудитор (аудиторська фірма) має в 10-денний термін з моменту отримання витягу з рішення АПУ про виключення з Реєстру повернути до Секретаріату АПУ Свідоцтво про включення до Реєстру.

НАВЧАЛЬНЕ ВИДАННЯ

Дікань Лариса Василівна
Чечетова Наталія Федорівна
Голуб Юлія Олександрівна
Вороніна Олександра Олександрівна

АУДИТ

Навчально-методичний посібник
для самостійного вивчення дисципліни

Відповідальний за випуск
Відповідальний редактор

Редактор
Коректор

План 2009 р. Поз. № 37 п
Підп. до друку Формат 60x90 1/16. Папір MultiCopy. Друк Riso.
Ум.-друк. арк. __, __. Обл.-вид. арк. __, __. Тираж прим. Зам. №

Свідоцтво про внесення до Державного реєстру суб'єктів видавничої справи
Дк №481 від 13.06.2001 р.

Видавець і виготівник – видавництв

. Харків, пр. Леніна, 9а