

Державний вищий навчальний заклад  
«Українська академія банківської справи Національного банку України»  
Обліково-фінансовий факультет  
Кафедра бухгалтерського обліку і аудиту

ДО ЗАХИСТУ  
Завідувач кафедри  
д.е.н., професор  
\_\_\_\_\_ Ф.О.Журавка  
«\_\_» \_\_\_\_\_ 2013 р.

ДИПЛОМНА РОБОТА  
на здобуття освітньо-кваліфікаційного рівня «бакалавр»  
за спеціальністю 6.030509 «Облік і аудит»

«ОРГАНІЗАЦІЯ ТА МЕТОДИКА НАДАННЯ АУДИТОРСЬКИХ ПОСЛУГ»

Виконав студент 4 курсу, група – ОА-91 \_\_\_\_\_ Мізюн К.С.  
«\_\_» \_\_\_\_\_ 2013 р.

Керівник дипломної роботи \_\_\_\_\_ Макаренко І.О.  
«\_\_» \_\_\_\_\_ 2013 р.

Консультант з охорони праці \_\_\_\_\_ Розкошна О.А.  
«\_\_» \_\_\_\_\_ 2013 р.



Суми – 2013

Форма № Н-9.02

Державний вищий навчальний заклад  
«Українська академія банківської справи Національного банку України»  
Обліково-фінансовий факультет  
Кафедра бухгалтерського обліку і аудиту

Пояснювальна записка

до дипломної роботи  
освітньо-кваліфікаційного рівня «бакалавр»  
на тему

«ОРГАНІЗАЦІЯ ТА МЕТОДИКА НАДАВАННЯ АУДИТОРСЬКИХ ПОСЛУГ»

Виконав: студент IV курсу, групи ОА-91  
напряму підготовки (спеціальності)  
6.030509 «Облік і аудит»  
Мізюн К. С.

Керівник Макаренко І.О.  
(прізвище та ініціали)  
Рецензент Касяненко О.В.  
(прізвище та ініціали)



Суми – 2013 року

## ЗМІСТ

ВСТУП .....	3
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОРГАНІЗАЦІЇ ТА МЕТОДИКИ НАДАННЯ АУДИТОРСЬКИХ ПОСЛУГ.....	7
1.1 Економічна сутність та класифікація аудиторських послуг.....	7
1.2 Нормативно-правове забезпечення надання аудиторських послуг.....	19
1.3 Цикл аудиторських послуг за Міжнародними стандартами аудиту.....	28
РОЗДІЛ 2. ПРАКТИЧНІ АСПЕКТИ ОРГАНІЗАЦІЇ ТА МЕТОДИКИ НАДАННЯ АУДИТОРСЬКИХ ПОСЛУГ В АФ ТОВ «СУМИКООП- АУДИТ».....	35
2.1 Порівняльна характеристика системи регулювання та надання аудиторських послуг в Україні та Польщі.....	35
2.2 Організаційно-економічна характеристика АФ ТОВ «Сумикооп-аудит».....	42
2.3 Особливості організації надання аудиторських послуг в АФ ТОВ «Сумикооп-аудит».....	56
2.4 Методика надання аудиторських послуг на АФ ТОВ «Сумикооп-аудит».....	61
РОЗДІЛ 3. ШЛЯХИ ВДОСКОНАЛЕННЯ ОРГАНІЗАЦІЇ ТА МЕТОДИКИ НАДАННЯ АУДИТОРСЬКИХ ПОСЛУГ В АФ ТОВ «СУМИКООП-АУДИТ».....	71
3.1 Рекомендації з удосконалення організації та методики надання аудиторських послуг в частині оцінки аудиторського ризику. . .	71
3.2 Шляхи вдосконалення методики надання аудиторських послуг в частині оцінювання рівня суттєвості .....	83



- 3.3 Застосування розробленої методики та алгоритму для розрахунку аудиторського ризику та рівня суттєвості на прикладі клієнта АФ ТОВ «Сумикооп-аудит» ..... 89

РОЗДІЛ 4. ОХОРОНА ПРАЦІ І БЕЗПЕКА У НАДЗВИЧАЙНИХ СИТУАЦІЯХ В АФ ТОВ «СУМИКООП-АУДИТ» .....	101
4.1 Правові та організаційні основи охорони праці .....	101
4.2 Аналіз санітарно-гігієнічних умов праці .....	104
4.3 Профілактика травматизму та професійних захворювань .....	108

State Higher Educational Institution  
 "UKRAINIAN ACADEMY OF BANKING  
 OF THE NATIONAL BANK OF UKRAINE"

Державний вищий навчальний заклад  
 "УКРАЇНСЬКА АКАДЕМІЯ БАНКІВСЬКОЇ СПРАВИ  
 НАЦІОНАЛЬНОГО БАНКУ УКРАЇНИ"



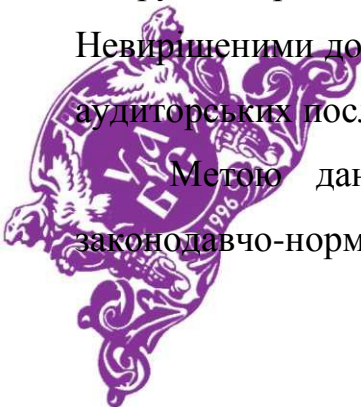


## ВСТУП

Аудиторська діяльність є важливою складовою успішного розвитку економіки будь-якої країни з ринковою системою господарства. Послуги, що надаються аудиторськими компаніями, є необхідністю для більшості економічних суб'єктів, починаючи від підприємств, банків, корпорацій, холдингів, закінчуючи Міністерством доходів і зборів, Державною службою статистики, Державною комісією з цінних паперів та фондового ринку та ін. Даний вид діяльності допомагає власникам капіталу зокрема підтвердити довіру до керівництва, що здійснює контроль та управління за бізнес-процесами відповідного суб'єкта господарювання, шляхом перевірки на достовірність інформації, що відображається у фінансових звітах, які керівництво безпосередньо надає. Метою аудиторської діяльності також є безпосередньо надання власниками капіталу достовірної інформації про стан фінансово-господарської діяльності своїх економічних суб'єктів потенційним користувачам, таким як інвестори, кредитори, податкові служби, служби статистики та ін. Тому, необхідно розуміти необхідність аудиторських послуг, усвідомлювати їх сутність та різновиди, методикку їх організації та надання.

Питанням економічної сутності, класифікації, організації та надання аудиторських послуг знаходили своє відображення у працях таких вчених як Бондар В. П., Глушенко В. В., Гордієнко Н. І., Гуцаленко Л. В., Загородній А. Г., Ільїна С. Б., Кулаковська Л. П., Огійчук М. Ф., Петренко С. М., Савченко В. Я., та ін. Присвячуючи свої роботи проблематиці аудиторської діяльності в Україні, вони створювали науково-теоретичне підґрунтя організації і методиці надання аудиторських послуг в цілому. Невирішеними до кінця залишаються питання щодо методики процесу надання аудиторських послуг в частині оцінки ризику та визначення рівня суттєвості.

Метою даної роботи є дослідження теоретичних, практичних та законодавчо-нормативних аспектів організації та методики надання



аудиторських послуг, аналіз фінансового стану підприємства, розробка власної методики оцінювання аудиторського ризику та визначення рівня суттєвості в аудиті та дослідження системи охорони праці у надзвичайних ситуаціях на прикладі аудиторської фірми ТОВ «Сумикооп-аудит».

Для досягнення зазначеної мети були поставлені та вирішені такі завдання:

– дослідити теоретичні аспекти економічної сутності та класифікації аудиторських послуг із наведенням підходів різних наукових та нормативно-правових джерел;

– проаналізувати нормативно-правове забезпечення надання аудиторських послуг;

– розглянути цикл та етапи планування аудиторських послуг;

– зробити порівняльну характеристику аудиторської системи та її регулювання в Польщі і в Україні, знайти спільні та відмінні риси;

– провести характеристику фінансово-господарської діяльності фірми;

– розглянути класифікацію аудиторських послуг в аудиторській фірмі ТОВ «Сумикооп-аудит», що є базою переддипломної практики, та визначити їх відповідність переліку послуг встановлених законодавством та міжнародними стандартами;

– дослідити, яким чином проходить організація надання аудиторських послуг у фірмі;

– прослідкувати основні етапи планування аудиту, а також визначити загальний план організації та методики надання послуг аудиту на прикладі АФ ТОВ «Сумикооп-аудит»;

– розглянути, порівняти та проаналізувати основні методики надання аудиторських послуг в фірмі;

– ознайомитись із правовими та організаційними основами охорони праці;

– дати оцінку санітарно-гігієнічним умовам праці;



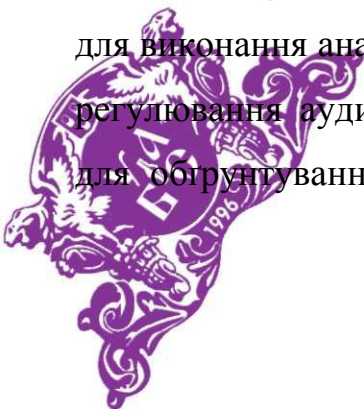
- розглянути, яким чином організована профілактика професійних захворювань працівників фірми;
- розробити власну методику оцінки аудиторського ризику та рівня суттєвості в аудиті та застосувати її на прикладі клієнта АФ ТОВ «Сумикооп-аудит» – ПраТ «Екотранспал».

Відповідно до обраної теми дипломної роботи «Організація та методика надання аудиторських послуг» проходження переддипломної практики забезпечувалося аудиторською фірмою. Тому, базою практики відповідно було обрано провідну аудиторську фірму міста Суми – АФ ТОВ «Сумикооп-аудит», що успішно провадить діяльність з надання аудиторських послуг економічним суб'єктам міста та області.

Об'єктом дослідження є організація та методика надання аудиторських послуг аудиторською фірмою.

Предмет дослідження – економічні відносини, що виникають в разі надання аудиторських послуг клієнтам, та відповідно самі аудиторські послуги, їх методика та організація.

Теоретичною та методологічною основою дипломного дослідження слугували фундаментальні положення сучасної економічної теорії аудиту в частині організації та надання аудиторських послуг, оцінки аудиторського ризику та визначення рівня суттєвості в аудиті. Дослідження ґрунтувалося на діалектичному методі пізнання та дотриманні принципу системного підходу. У процесі виконання роботи використано інші загальнонаукові та спеціальні методи пізнання: аналізу і синтезу для деталізації предмета дослідження та взаємопоєднаного вивчення його складових; експертних оцінок – для вивчення поглядів науковців на окремі проблеми аудиту; розрахунково-аналітичний – для виконання аналітичних розрахунків; порівняння – для співставлення систем регулювання аудиторської діяльності різних країн; логічного узагальнення – для обґрунтування підходів та пропозицій щодо оцінювання аудиторського





ризикі та рівня суттєвості; табличний – для забезпечення виконання розрахункової частини дослідження та подання його результатів.

Інформаційною базою дипломної роботи слугували праці українських і зарубіжних науковців, присвячені проблематиці аудиторських послуг; національні та міжнародні нормативно-правові акти, стандарти та положення з питань аудиту та бухгалтерського обліку; фінансові звіти досліджуваних підприємств; офіційні статистичні джерела.

Державний вищий навчальний заклад  
“УКРАЇНСЬКА АКАДЕМІЯ БАНКІВСЬКОЇ СПРАВИ  
НАЦІОНАЛЬНОГО БАНКУ УКРАЇНИ”

State Higher Educational Institution  
“UKRAINIAN ACADEMY OF BANKING  
OF THE NATIONAL BANK OF UKRAINE”



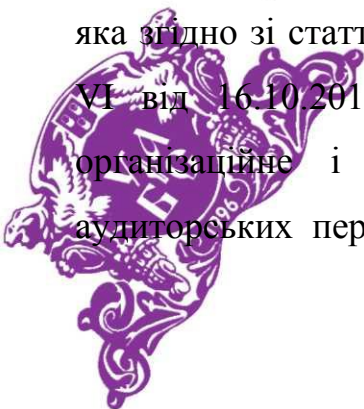


## РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОРГАНІЗАЦІЇ ТА МЕТОДИКИ НАДАННЯ АУДИТОРСЬКИХ ПОСЛУГ

### 1.1 Економічна сутність та класифікація аудиторських послуг

В умовах посилення глобалізаційних та інтеграційних процесів посилюється роль мобільності капіталу та ефективності грошових потоків. Власники капіталу та інвестиційні фонди можуть вільно впливати на економічний розвиток країни, визначити її стратегію розвитку та корегувати державну політику. Такі власники капіталу в першу чергу зацікавлені у рості ефективності своїх вкладень та їх розширенні, що безумовно базується на обсязі довіри до економічного суб'єкта (компанії, підприємства, організації, тощо). Відповідно акціонери потребують створення та ефективного функціонування системи захисту своїх інтересів та інформації про економічну діяльність, якою вони користуються та надають зовнішнім користувачам. У вирішенні даних питань та в інших випадках власники акціонерного капіталу користуються аудиторськими послугами. Важливим є те, що власники мають розуміти, які самі послуги аудиту в залежності від мети їм необхідно обрати. Так, при складанні річної звітності та її затвердженні або при необхідності професійних консультацій щодо діяльності суб'єкта господарювання актуальним та важливим стає обізнаність в економічній сутності та класифікації аудиторських послуг. Тому, досліджуючи організацію та методику надання аудиторських послуг, необхідно визначити сутність поняття аудиторських послуг, їх види та відповідну класифікацію.

Аудиторські послуги є невід'ємною складовою аудиторської діяльності, яка згідно зі статтею 2 Закону України «Про аудиторську діяльність» № 5463-VI від 16.10.2012р. є підприємницькою діяльністю, яка включає в себе організаційне і методичне забезпечення аудиту, практичне виконання аудиторських перевірок (аудит) та надання інших аудиторських послуг [40].



Проведення аудиту та надання інших аудиторських послуг здійснюється аудиторами, аудиторськими фірмами, які набули права на здійснення аудиторської діяльності відповідно до цього Закону.

Існують різні нормативні акти та думки науковців щодо економічної сутності поняття аудиторських послуг (табл. 1.1)

Таблиця 1.1 – Підходи щодо визначення поняття аудиторських послуг

Автор (джерело)	Сутність поняття аудиторських послуг
Закон України про аудиторську діяльність	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[40].
Міжнародний стандарт аудиту 200 «Загальні цілі незалежного аудитора та проведення аудиту відповідно до міжнародних стандартів аудиту»	Процес контролю з метою підвищення ступеня довіри визначених користувачів до фінансової звітності, яку досягають через висловлення аудитором думки про те, чи складена фінансова звітність у всіх суттєвих аспектах відповідно до застосованої концептуальної основи фінансової звітності [36].
Фінансово-економічний словник	Підприємницька діяльність аудиторів щодо здійснення незалежних перевірок бухгалтерської звітності, платіжно-розрахункової документації, податкових декларацій та інших фінансових документів з метою встановлення достовірності бухгалтерської звітності суб'єктів господарювання [28].
Н. І. Чухрай, О. Б. Гірна	Незалежне дослідження фінансової звітності та іншої інформації суб'єктів підприємницької діяльності з метою формування висновків про реальний стан цього суб'єкта [59].
Р. К. Діксі	Виявлення обману, помилок та інших недоліків в організації обліку з метою перевірки його правильності та об'єктивності [15].
А. Лоренс, Д. Лоббек	Процес, за допомогою якого компетентний незалежний працівник накопичує та оцінює докази про інформацію, що піддається кількісній оцінці та відносної до специфічної господарської системи, з метою визначення та вираження у своєму висновку ступеню відповідності цієї інформації встановленим критеріям [33].

Таким чином, поняття аудиторських послуг визначається у формі аудиторських перевірок (аудиту) та пов'язаних з ними експертиз, консультацій з питань ведення та відновлення бухгалтерського обліку, фінансової звітності,

оподаткування, аналізу фінансово-господарської діяльності та інших видів економіко-правового забезпечення підприємницької діяльності суб'єктів господарювання. Аудиторські послуги направлені на підвищення довіри до фінансової інформації та оцінку реальної вартості бізнесу клієнтів. Послуги, що пов'язані з аудитом, такі як консультаційні послуги допомагають інтегрувати стратегію бізнесу, бізнес процесів, систему управління та інформаційні технології; протистояти складним податковим та юридичним питанням і вирішенням їх з урахуванням цілей, стратегій бізнесу та вимог законодавчих норм.

Досить цікавим є підхід до характеристики та класифікації поняття аудиту на чотири групи зарубіжним вченим та видатним практичним діячем у сфері аудиту Р. Х. Монтгомері (табл. 1.2).

Таблиця 1.2 – Характеристика та класифікація видів аудиту за Р. Х. Монтгомері

Вид аудиту	Економічна сутність
Підтверджуючий (рахунковий)	Передбачає підтвердження великої кількості записів господарських операцій з метою досягнення певного висновку на основі великого обсягу фактичного матеріалу в результаті повторних перевірок. Має глибинний характер, але вимагає значних витрат часу і праці та є дуже трудомістким.
Процедурний	Передбачає, що клієнти визначили стадії і процедури обробки даних і аудиторю необхідно перевірити, як виконуються ці процедури. Кількість аудиторських процедур значно зменшується, але обсяг роботи аудитора все ще залишається досить великим, так як необхідно підтвердити значну кількість даних за кожною процедурою.
Системно-орієнтований (тестовий)	Приділяється значна увага оцінці внутрішнього контролю, так як при його ефективному функціонуванні вірогідність помилок значно нижче, а дані звітності достатньо повні та точні. Аудитор при цьому використовує вибіркові перевірки і тестування окремих об'єктів контролю.
Аудит зон ризику	Найсучасніший та прогресивний підхід, оскільки дає можливість значно скоротити обсяг аудиторських процедур із збереженням відповідного рівня якості перевірки фінансової звітності. Зусилля аудитора концентруються переважно на тих об'єктах контролю, де ризику (типові помилки, пропуски і т. ін.) високі. Скорочується час на вивчення тих об'єктів, де такі ризики відсутні або є низький ризик.

Джерело: складено автором на основі [36]





Всі чотири підходи Р. Х. Монтгомері мають місце в сучасній аудиторській практиці і можуть бути застосовані навіть під час однієї перевірки. Наприклад, перевіряючи одні статті балансу аудитор може застосовувати «аудит зон ризику», а для інших використовувати «процедурний» або «підтверджуючий» аудит, і т. ін.

Із визначення поняття аудиту можна зазначити, що метою аудиту відповідно Закону України «Про аудиторську діяльність» є висловлення незалежної думки аудитора про її достовірність в усіх суттєвих аспектах та відповідність вимогам законів України, положенням (стандартам) бухгалтерського обліку та іншим правилам (внутрішніх суб'єктів господарювання) згідно із вимогами користувачів. Достовірність фінансової звітності визначається ступенем точності її показників, що дозволяє користувачам робити правильні висновки про фінансове, майнове положення, результатах діяльності економічного суб'єкта і ухвалювати на їхній основі обґрунтовані рішення.

Аудиторські послуги надаються для забезпечення розумної впевненості в тому, що фінансова звітність не містить суттєвих викривлень. Проте, аудиторські послуги не гарантують, що фінансова звітність достовірною на 100%, так як процес аудиту має перелік обмежень, що обумовлений наступними факторами:

- переважне використання вибіркового перевірок та тестів в аудиті;
- недосконалість систем внутрішнього контролю та бухгалтерського обліку клієнтів;
- докази аудиторів містять підтвердження доводів певного висновку, але не мають вичерпного характеру.

Для забезпечення та виконання основної мети аудиту а також надання висновку аудитор має вирішити ряд завдань і скласти думку з багатьох питань

(табл. 1.3)



Таблиця 1.3 – Питання, що розглядаються аудитором при складанні висновку

№	Питання	Значення
1	Загальна прийнятність звітності	- чи відповідає звітність в цілому всі пред'явленим вимогам, і чи не містить суперечної інформації?
2	Обґрунтованість	- чи є підстава для включених суми до звітності?
3	Завершеність	- чи включені до звіту всі суми активів і пасивів?
4	Оцінка	- чи всі статті мають правильну оцінку та не містять помилок при підрахунку?
5	Класифікація	- чи є підстави для віднесення суми на той рахунок, на якому занесена?
6	Розподіл	- чи правильно віднесені операції до того звітного періоду, в якому вони були проведені?
7	Точність	- чи відповідають суми операції даним, що наведені в книгах і журналах аналітичного обліку, та чи правильно вони підраховані? - чи відповідають підсумкові суми даним Головної книги?
8	Розкриття	- чи всі статті занесені у фінансову звітність і чи правильно відображені в звітах і додатках до них?

Джерело: складено автором на основі [36]

Важливо також зазначити, що окрім мети аудиторських послуг потрібно розуміти об'єкт і предмет аудиторських послуг.

Предмет аудиту і аудиторських послуг як складових аудиторської діяльності має багато спільного з предметом економічного аналізу і ревізії.

Так, вивчення фінансово-господарської діяльності підприємства з приводу ефективності використання ресурсів, зниження собівартості продукції, підвищення її якості, росту продуктивності праці, прибутку, рентабельності – є предметом аналізу.

В той час як предмет ревізії – це ті ж процеси і явища, оцінені з точки зору законності й доцільності. Ревізія полягає в документальній перевірці господарських операцій, зіставленні фактичних матеріальних запасів і інших цінностей з показниками бухгалтерського обліку при перевірці операцій [17].

Проте, на відміну від аналізу і ревізії, аудиторські послуги мають істотні відмінності, наприклад, предметною областю аудиту є оподаткування, оцінка майна, ефективність систем управління та ін.



Тому, цілком логічно вважають, що в Україні предметом аудиторських послуг є фінансово-господарська діяльність суб'єктів підприємництва, і в тому числі фінансова звітність, зокрема: Баланс (Звіт про фінансовий стан), Звіт про фінансові результати (сукупні доходи), Звіт про рух грошових коштів, Звіт про власний капітал, Примітки до фінансових звітів суб'єкта господарювання.

Об'єктом аудиторської діяльності вважають взаємопов'язані економічні, організаційні, інформаційні, технологічні та інші сторони функціонування системи, що досліджується, стан якої може бути оцінений кількісно та якісно. Об'єкти аудиторської діяльності поділяють на декілька груп (табл.1.4).

Таблиця 1.4 – Групи видів об'єктів аудиту

Група об'єктів	Об'єкт
Ресурси	засоби праці: обладнання, цехи, будівлі та ін; предмети праці: сировина, матеріали, запчастини, енергоносії, трудові ресурси і т.д.
Господарські процеси	економічні процеси впровадження нової техніки, забезпечення робочою силою, технологією; матеріально-технічне постачання; технічне, енергетичне обслуговування; основне й допоміжне виробництво; збут продукції, робіт і послуг; забезпечення фінансовими ресурсами.
Економічні результати діяльності	обсяг виробництва, фондівдача, продуктивність праці, собівартість продукції, прибуток, рентабельність
Організаційні форми управління	організаційна структура виробництва й апарату управління;
Методи управління	система стимулювання праці та виробництва, внутрігосподарський госпрозрахунок
Функції управління	планування (у тому числі нормування), облік, контроль, економічний аналіз, ціни, регулювання, стимулювання, внутрішній аудит

Джерело: складено автором на основі [17].

Відповідно до предмету і об'єкту послуг аудиту, перелік аудиторських послуг достатньо широкий і визначається потребами сучасного бізнесу. Зокрема, крім проведення аудиторської перевірки, суб'єкти аудиторської діяльності згідно з Міжнародними стандартами аудиту можуть надавати





супутні аудиторські послуги, до яких належать оглядові перевірки, погоджені процедури та підготовка інформації.

Існує багато підходів щодо класифікації аудиторських послуг законодавчий (згідно національного законодавства), міжнародний (згідно міжнародних стандартів), науковий (відповідно до класифікації різних вчених) а також прикладний (згідно класифікації різних аудиторських фірм).

Перші два підходи розглянуті на рисунку 1.1.

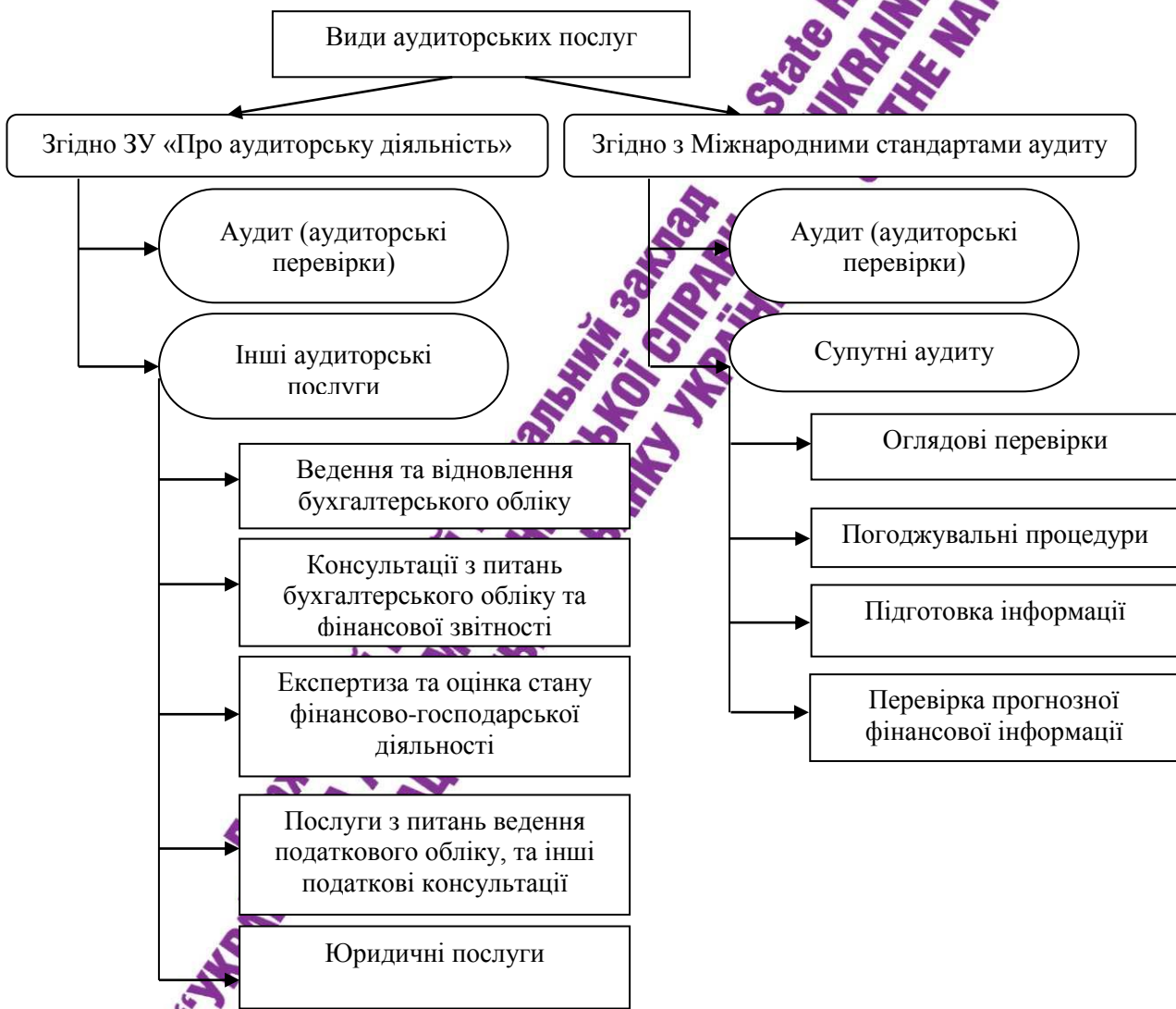


Рисунок 1.1 – Види аудиторських послуг



З рисунку можна з'ясувати деякі розбіжності в різновидах аудиторських послуг відповідно до національного законодавства та Міжнародних стандартів

аудиту. За національним законодавством класифікація послуг є ширшою, зокрема це стосується супутніх аудиторських послуг.

Супутні послуги розглянуті у міжнародних стандартах аудиту, мають такий перелік:

- завдання з огляду фінансових звітів;
- завдання з виконання погоджених процедур стосовно фінансової інформації;
- завдання з підготовки фінансової інформації;
- перевірка прогнозованої фінансової інформації;
- завдання з надання впевненості щодо заходів контролю в організації;
- надання впевненості щодо заходів контролю в організації, що надає послуги [65].

Більш детальна інформація про дані види супутніх послуг регулювання їх міжнародними стандартами наведено в Додатку А.

Аудиторські організації та аудитори, які ведуть свою діяльність самостійно, можуть проводити аудит і надавати супутні аудиторські послуги.

Так, підхід Кулаковської Л. П. щодо класифікації супутніх аудиторських послуг збігається з підходом національного законодавства та Міжнародних стандартів аудиту. Проте, вона класифікує аудиторські послуги за групами: аудит та супутні аудиторські послуги, та за видами: за типом клієнта, за об'єктами, за суб'єктами та за ініціативою здійснення. Аудиторські послуги згідно Кулаковської Л. П. наведені на рисунку 1.2.

За Кулаковською Л. П. за об'єктом дослідження зводиться до аудиту фінансової звітності, на відповідність та операційний аудит, а за суб'єктом він може бути зовнішнім та внутрішнім, тобто здійснюється незалежним аудитором або аудиторською фірмою на договірній основі. За ініціативою здійснення аудит може бути обов'язковим, проведення якого регламентується чинним законодавством, та добровільним, коли аудит проводиться з ініціативи замовника. Інші послуги аудитора є супутніми аудиту послугами.



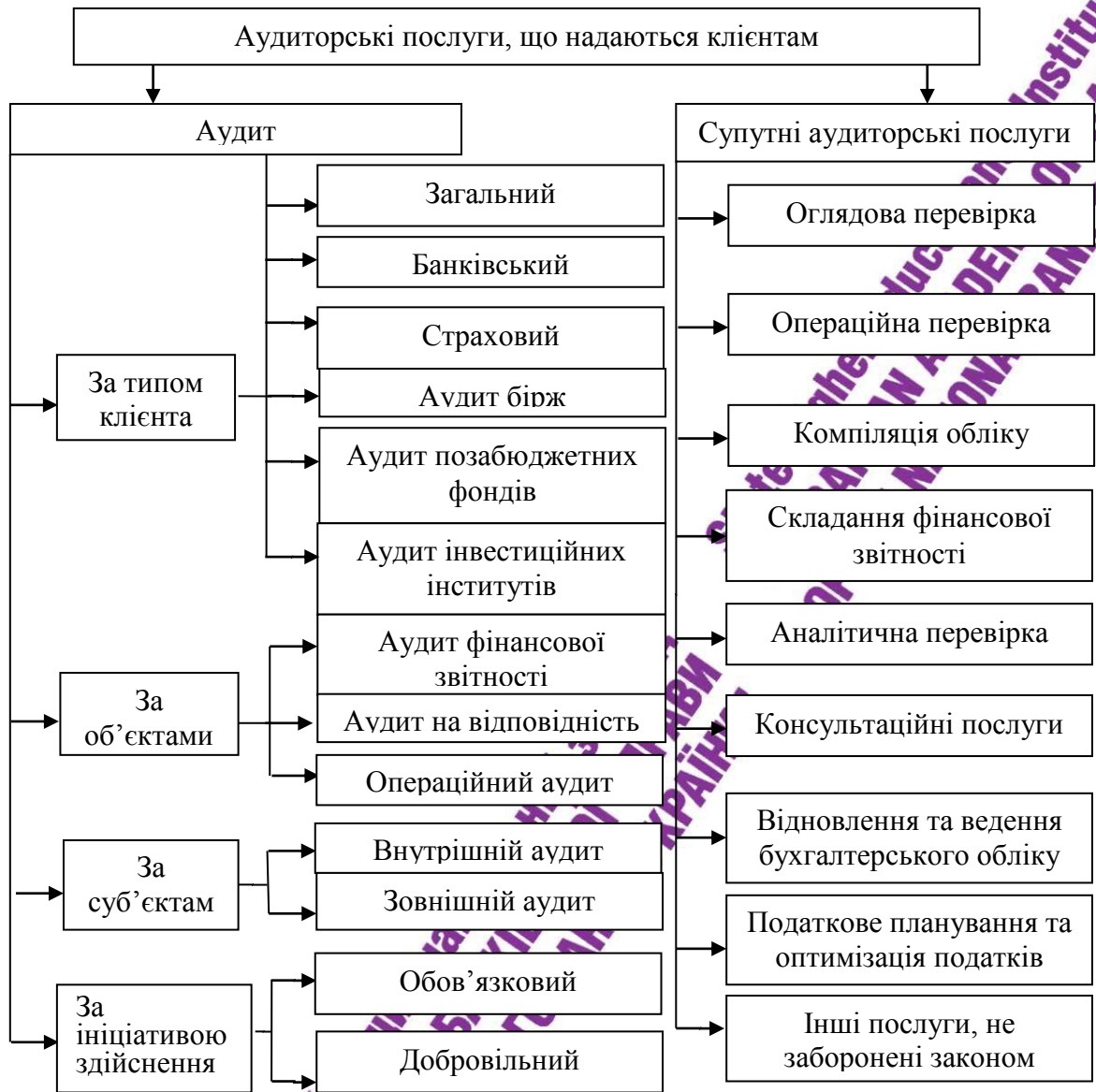


Рисунок 1.2 – Аудиторські послуги, що надаються клієнтам  
Джерело: [31]

Разом із проведенням аудиту стандарти аудиту передбачають супутні послуги такі, як оглядова перевірка, операційна перевірка та компіляція (трансформація обліку). Якщо результати аудиту на меті мають складання аудиторського звіту, то супутні послуги надаються без обов'язкового звітування. Серед таких послуг можна відмітити:

- а) відновлення та ведення бухгалтерського обліку; складання бухгалтерської звітності, а також звітності з цінних паперів, проспектів емісії, тощо;

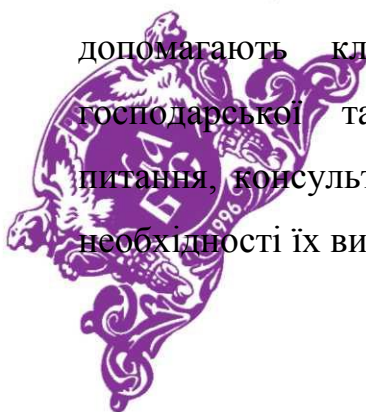




- б) компіляція (трансформація бухгалтерського обліку) – здійснення процедур трансформації обліку за іншими обліковими стандартами. Така робота складається зі скороченого обсягу деталізації даних і завершується створенням сприятливих у використанні, зрозумілих таблиць та фінансової звітності;
- в) податкове планування й оптимізація оподаткування, складання декларацій про доходи та представлення інтересів клієнта в податкових службах;
- г) консультаційні послуги, що надаються зазвичай не тільки в галузі бухгалтерського обліку і податків, а й комп'ютерних систем ( у тому числі автоматизація бухгалтерського обліку й аналітичних робіт), технології виробництва і навіть послуги з підбору кандидатів на керівні посади [31].

Консультаційні послуги включають такі послуги як: консультування з питань бухгалтерського обліку; складання декларацій про доходи та інші платежі до бюджету; аналіз фінансово-господарської діяльності; оцінка активів і пасивів підприємства; консультування з питань податкового законодавства та інші послуги.

Під процесом консультування розуміють надання допомоги щодо структури, змісту і процесу завдання (або серії завдань), за якої консультант сам не відповідає за виконання завдань, але супроводжує та допомагає тим, хто їх виконує. Крім цього, консультування можна розглядати як самостійну професійну діяльність, яка реалізується на підставі договірних відносин з клієнтом. Клієнти фірми отримують консультаційні послуги від спеціально підготовлених та кваліфікованих працівників аудиторської організації, які допомагають клієнту виявити та проаналізувати проблемні питання господарської та фінансово-правової діяльності. Проаналізувавши дані питання, консультанти дають рекомендації щодо їх вирішення і сприяють за необхідності їх виконанню [31].



Основними завданнями фірми при визначенні надання консультаційних послуг є:

- розробка діагностики з проблем функціонування замовника;
- підвищення конкурентоспроможності підприємства-замовника;
- підвищення продуктивності праці у підприємства-замовника;
- впровадження інформаційних технологій у діяльність об'єкта дослідження [35].

Класифікація консультаційних послуг подано у Європейському довіднику-показчику консультантів по менеджменту. Їх перелік відображено в Додатку Б.

Таким чином, консультації необхідні для допомоги у вирішенні проблем, пов'язаних із самим існуванням підприємства і перспективами бізнесу.

Також, необхідно вказати, ким регулюється надання аудиторських послуг, і які органи та відповідні стандарти визначають перелік аудиторських послуг. В цілому, види послуг, що можуть надавати аудитори та аудиторські фірми на території України регулюються Аудиторською палатою України (АПУ) відповідно до стандартів аудиту. Так, АПУ згідно прийнятого Рішення від 22.12.2011 № 244/14 «Про перелік послуг, які можуть надавати аудитори (аудиторські фірми)» має свій підхід до класифікації послуг аудиту, виділяючи наступні чотири групи аудиторських послуг [45]:

1. Завдання з надання впевненості;
2. Супутні послуги, визначені Міжнародними стандартами аудиту;
3. Інші послуги, пов'язані з професійною діяльністю аудиторів (аудиторських фірм), визначені Законом України «Про аудиторську діяльність»;
4. Організаційне та методичне забезпечення аудиту.

Повна класифікація аудиторських послуг згідно АПУ наведена в Додатку В.



Як бачимо, існує багато підходів до класифікаційного упорядкування супутніх аудиторських послуг. Підтвердженням є міжнародна та національна практика аудиторських компаній з «Великої четвірки». Так, наприклад, компанія PricewaterhouseCoopers (PwC), що посідає провідну позицію в сфері надання аудиторських і консультаційних послуг на міжнародному ринку, має дуже широкий перелік таких послуг (Додаток Г).

Таким чином, можна зазначити, що деякі аудиторські фірми виходять за межі існуючих переліків аудиторських послуг. Крім загальноприйнятих послуг з надання впевненості, супутніх, консультаційних та податково-юридичних послуг, аудиторські компанії можуть пропонувати свої послуги в сфері професійної корпоративної освіти та отриманні міжнародних сертифікатів і дипломів, таких як CIA, ACCA, ACCA DipIFR, CIMA, CIPD та інших.

Отже, розглянувши питання економічної сутності та класифікації аудиторських послуг, ми визначили, що вони є послугами, що передбачають процес контролю суб'єкта господарювання з метою підвищення ступеня довіри визначених користувачів до фінансової звітності, яку досягають через висловлення аудитором думки. Сутність їх полягає в наданні впевненості про достовірність відображення фінансової інформації у річних звітах підприємств. Необхідно також вказати, що перелік послуг є значно широким. Тому існує багато підходів до класифікації аудиторських та супутніх їм послуг (зокрема законодавчий, міжнародний, науковий, прикладний). Всі послуги, що надаються аудитором або аудиторськими фірмами в Україні регулюються Аудиторською палатою України за відповідними Міжнародними стандартами аудиту. Тому сферу впливу на дані послуги має держава, в свою чергу підпорядковуючись міжнародним інститутам з питань контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг.





## 1.2 Нормативно-правове забезпечення надання аудиторських послуг

Професія аудитора є надзвичайно важливим елементом у розвитку економіки та суспільства країни. Аудиторські організації та незалежні аудитори несуть відповідальність за висловлену думку в аудиторському звіті щодо достовірності фінансової інформації суб'єкта перевірки. А отже, даний висновок відображає ефективність та правильність результатів діяльності відповідної організації. Таким чином роль аудиту відіграє важливе значення як для бізнесу, так і для суспільства в цілому. Аудиторські фірми беруть на себе відповідальність виправдовувати громадську довіру та демонструвати високий професіоналізм. Тому даний вид діяльності безумовно підлягає жорсткому нормативно-правовому регулюванню з боку відповідних органів та інститутів.

В цілому розвиток сучасного аудиту в Україні розпочався у 1987 році із створенням перших аудиторських структур та формування нормативно-правової бази аудиту в Україні. Державні органи, відповідальні за систему аудиту на її початкових стадіях розвитку, знаходились під значним впливом Міжнародного валютного фонду і Світового банку [24].

Подальше законодавче закріплення аудиторської діяльності як системи незалежного фінансового контролю з метою захисту інтересів власника відбулось в Україні 19 років тому з прийняттям Закону України «Про аудиторську діяльність» від 22 квітня 1993 року.

У 1999-2001 роках складність та заплутаність обліку, особливо податкового та фінансового, а також проблеми суперечливості законодавства, реальність фінансових санкцій стимулюють управлінців попередити можливі фінансові втрати. Так з'являється об'єктивна необхідність використання аудиторських послуг. Надалі, із розвитком системи аудиту та поглинанням міжнародного досвіду аудиторськими організаціями 18 квітня 2003 року Аудиторською палатою України приймаються міжнародні стандарти аудиту в якості національних. Таким чином аудит стає невід'ємною складовою системи



ринкових відносин, як вид незалежного контролю в Україні, що входить до системи економічного і фінансового контролю в Україні.

В 2007 році вийшла нова редакція міжнародних стандартів аудиту зі змінами та доповненнями. Остаточний варіант стандартів було затверджено у 2010 році Аудиторською палатою України. В цьому ж році Аудиторська Палата України щороку формує план зовнішніх перевірок систем контролю якості аудиторських фірм та аудиторів. У 2010 році було проведено 420 таких перевірок.

Сьогодні в Україні сформувалась національна система аудиту, регулювання якої органи державної влади, міжнародні організації та незалежні об'єднання здійснюють відповідно до прийнятих законодавчих і урядових документів щодо організації та проведення аудиту господарюючих суб'єктів [13]. Відповідно до зазначеного Закону була створена Аудиторська палата України як самостійний та незалежний орган та Спілка аудиторів України, як професійна громадська організація.

Так як аудиторська діяльність в Україні провадиться з урахуванням світового досвіду важливо зазначити, що існують різні підходи щодо концептуальної основи регулювання аудиторської діяльності. Так, у світовій практиці виділяють дві концепції регулювання аудиторської діяльності (рис. 1.3).

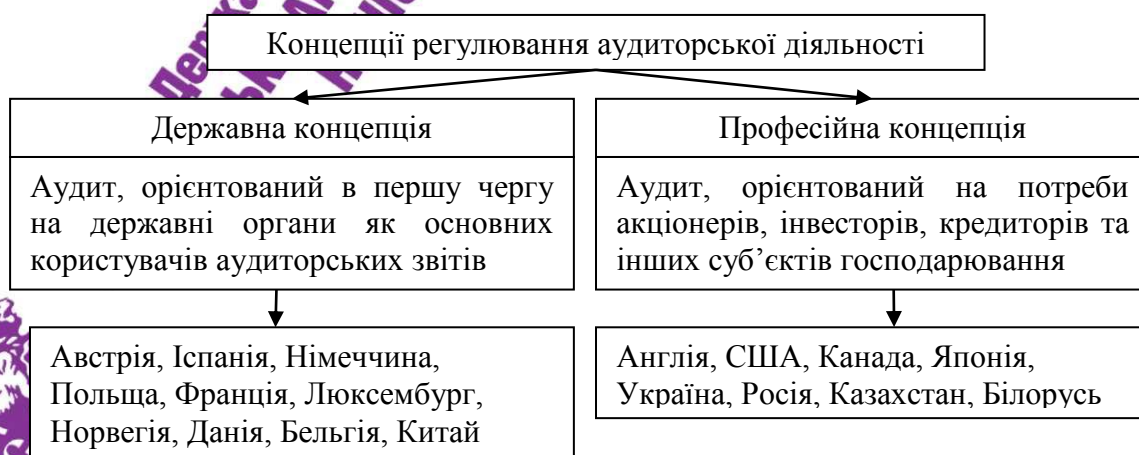


Рисунок 1.3 – Концепції регулювання аудиторської діяльності

Джерело: складено автором на основі [36]



Управління аудиторською діяльністю в країнах державної концепції регулювання суворо регламентується органами, що фактично здійснюють державний фінансовий контроль. У цих країнах існує переважно детальне регулювання бухгалтерського обліку і звітності. Правила організації та методики аудиторської діяльності встановлюють уповноважені державні органи. У таких країнах впроваджений високий рівень впливу держави під час встановлення вимог до освіти та стажу роботи за спеціальністю, які визначають можливість допуску претендентів до кваліфікаційних іспитів з аудиту.

У країнах з професійною концепцією, до яких відноситься і Україна, управління аудиторською діяльністю здійснюється професійними громадськими саморегулюючими аудиторськими організаціями. Зокрема в Сполученому Королівстві Великої Британії та Північної Ірландії та США головними користувачами аудиторських звітів є інвестори, кредитори, банки, страхові компанії, біржі.

Отже, кожна країна світу має свої особливості, які визначають сутність та призначення аудиту, умови його регламентації і регулювання, підходи до організації і проведення аудиторських перевірок та надання аудиторських послуг.

Ключові принципи системи організації аудиторської діяльності залежать від рівня економічного розвитку, який має країна. Оцінюючи ступінь державного втручання та контролю за функціонуванням суб'єктів аудиторської діяльності як високий, середній та низький, можна виділити відповідно три моделі організації та регулювання аудиторської діяльності: жорстку, змішану та м'яку [6].

М'яка модель організації аудиторської діяльності характерна в більшій мірі для економічно розвинутих країн. Постіндустріальні країни та країни, які знаходяться на початкових етапах економічного розвитку, схильні до жорсткої та змішаної моделі (Додаток Д).





Україну можна віднести до представників змішаної моделі. Особливістю змішаної моделі є здійснення регулювання аудиторської діяльності як урядом країни, так і незалежними професійними організаціями.

Будь-яка система контролю потребує регулювання зі сторони законодавства. Так, ключовим законодавчим актом є Закон України «Про аудиторську діяльність», який доповнюється положеннями Міжнародних стандартів та нормативів аудиту. Також аудитори використовують наукові коментарі до міжнародних стандартів, розробляють внутрішньофірмові нормативні акти, що мають рекомендаційний характер. Чітка ієрархічна залежність між вказаними нормативними документами забезпечує правову узгодженість між нормативно-правовими актами як загальнодержавного, так і галузевого характеру, якими користуються у своїй діяльності аудитори. Таким чином, враховуючи досвід міжнародної практики регулювання аудиторської діяльності, в Україні функціонує п'яти-рівнева система нормативно-правового регулювання (рис. 1.4).



Рисунок 1.4 – Рівні нормативно-правового регулювання аудиторської діяльності в Україні

Джерело: створено та доповнено автором на основі [36]



До першого рівня регулювання відносимо Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг (МСА), які до 2006 року мали рекомендаційний характер поряд з Національними, а з 2006 – обов'язковий. Остання редакція стандартів відбулась у 2010 році. Структуру МСА відповідно до редакції 2010 року наведено в Додатку Е.

Розробкою МСА, прийнятих в Україні в якості обов'язкових, займається Міжнародна Федерація Бухгалтерів (IFAC), створена в 1977 році і зареєстрована у Швейцарії. МФБ поєднує 159 членів зі 129 країн. В рамках цієї організації аудиторськими стандартами займається Міжнародний комітет з аудиторської практики (IAPC), який діє на правах постійного автономного комітету, та Рада з міжнародних стандартів аудиту (IAASB), яка також займається розробкою МСА.

Разом із цим необхідно усвідомлювати загальне поняття стандартів аудиту, яким являються нормативні документи, що регламентують єдині базові вимоги, пропонувані до здійснення й оформлення аудиту та супутніх аудиторських послуг, а також до оцінки якості аудиту, яких повинні дотримуватися всі аудитори у своїй професійній діяльності. Стандарти регулюють професійну діяльність аудиторів та широко визнані у світі, так як дозволяють досягти найбільшої об'єктивності у вираженні аудиторської думки щодо відповідності фінансової звітності загальноприйнятим принципам ведення бухгалтерського обліку й складання фінансової звітності, а також установлюють єдині якісні критерії порівняння результатів аудиторських послуг.

Затвердження стандартів аудиту є виключним правом аудиторської палати України. У випадках, передбачених законом, стандарти аудиту погоджуються з іншими суб'єктами. На підставі стандартів регулюють якість професійної діяльності аудиторів. З їх допомогою формують програми підготовки і єдині вимоги атестації аудиторів. Аудиторські стандарти є



підставою для доказів в суді якості проведення аудиту і визначення міри відповідальності аудиторів.

В аудиторській діяльності є чотири рівні стандартизації (рис. 1.5).

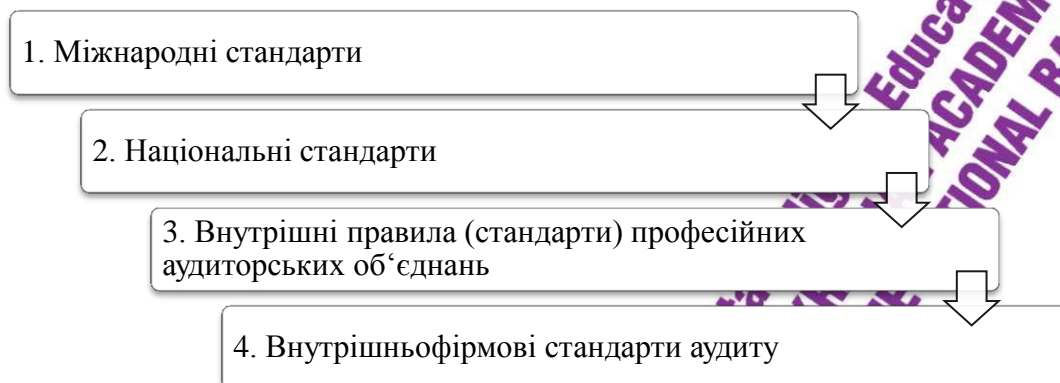
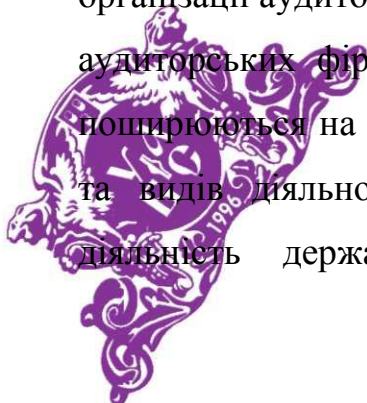


Рисунок 1.5 – Стандартизація аудиторської діяльності

До другого рівня відносимо Закон України «Про аудиторську діяльність» вперше прийнятий 22 квітня 1993 року. Для порівняння в Росії закон був прийнятий в 2001 році, Казахстані – 1998 році, Білорусі – 1994 році, а у Великій Британії, яку вважають родоначальником аудиторської діяльності на рівні закону в 1844 році. 14 вересня 2006 року були прийняті істотні зміни – фактично Закон називається «Закон України «Про внесення змін у Закон України «Про аудиторську діяльність» (змінено: скасоване ліцензування, уточнені вимоги до кандидатів на посаду аудитора, скасовані національні й затверджені Міжнародні стандарти аудиту). Законом України «Про аудиторську діяльність» визначено суть аудиторської діяльності, суб'єктів аудиторської діяльності, об'єкти і напрямки аудиту, порядок сертифікації аудиторської діяльності, порядок створення та діяльності АПУ, громадської організації аудиторів України, права, обов'язки та відповідальність аудиторів та аудиторських фірм. Положення цього Закону діють на території України і поширюються на всіх суб'єктів господарювання незалежно від форм власності та видів діяльності. Дія цього Закону не поширюється на аудиторську діяльність державних органів, їхніх підрозділів та посадових осіб,





уповноважених законами України на здійснення державного фінансового контролю. Законом передбачено, що 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 [13].

Третій рівень включає документи Аудиторської палати України, що регулюють аудиторську діяльність в Україні, наприклад, Положення про сертифікацію аудиторів № 178/6 від 31.05.2007 [48], Рішення АПУ «Про затвердження Порядку ведення Реєстру аудиторських фірм і аудиторів» № 176/7 від 26.04.2007 [47], Рішення АПУ від 22.12.2011 № 244/14 «Про перелік послуг, які можуть надавати аудитори» [45].

Аудиторська палата України (АПУ) є незалежним самостійним неурядовим органом, який здійснює організаційне та методологічне керівництво аудиторською діяльністю в Україні. АПУ розробляє методичні рекомендації щодо проведення аудиту, затверджує стандарти, норми, положення, інструкції, роз'яснення з питань аудиторської діяльності. Також Аудиторська палата України здійснює сертифікацію суб'єктів, що мають намір займатися аудиторською діяльністю, видає дозволи на ведення діяльності в сфері аудиту, здійснює контроль якості аудиту та аудиторських послуг. АПУ є підзвітною Кабінету Міністрів України та подає щорічний Звіт про стан аудиторської діяльності в Україні [7].

Крім АПУ діє суспільна професійна організація – Спілка аудиторів України (САУ). САУ об'єднує на добровільних засадах практикуючих аудиторів, розробляє проекти нормативно-правових актів в сфері аудиту, надає методичні рекомендації щодо проведення аудиту та надання аудиторських послуг. Метою створення САУ є об'єднання зусиль аудиторів для захисту їх законних прав, інтересів та сприяння розвитку аудиторської професії в Україні. Крім того, від САУ як і від Уряду країни делегуються представники до складу АПУ [8].



Крім загальних стандартів аудиту, які мають свої рівні стандартизації, аудиторську діяльність регулюють і такі нормативні акти, як нормативні документи міністерств, що встановлюють правила проведення аудиту для конкретних галузей, областей знань. Дані регулюючі документи відносимо до четвертого рівня регулювання аудиторської діяльності. До таких відносять, наприклад, Рішення «Про затвердження Вимог до аудиторського висновку, що подається до Національної комісії з цінних паперів та фондового ринку при отриманні ліцензії на здійснення професійної діяльності на ринку цінних паперів» [42]; Положення про порядок надання банками в НБУ аудиторських звітів за результатами перевірки фінансової звітності № 389 від 09.09.2003 р. [43], а також інші положення та рішення таких органів як Державна фінансова інспекція, Держжитлокомунгосп, Мінагрополітики та інші.

Щодо п'ятого рівня регулювання, то сюди відносять внутрішньофірмові стандарти аудиту, що є принципами, методами, прийомами та способами, що використовують аудиторські фірми при наданні аудиторських послуг, підготовці документації, виходячи із установлених правил і специфіки діяльності аудиторської фірми. Вони регламентують діяльність аудиторів у межах конкретної фірми і закріплюють фірмовий підхід до виконання різних дій аудитора. Внутрішньофірмові стандарти слід розглядати як адаптацію міжнародних стандартів аудиту до умов роботи окремої аудиторської фірми з урахуванням її технічної політики та умов діяльності. В Україні, як і у всьому світі немає чітких та однакових вимог до порядку складання, структури, змісту внутрішньо фірмових стандартів та вони носять обов'язковий характер для фірми, яка їх розробляє [36].

Завдання внутрішньофірмових стандартів аудиту полягають у:

- суцільні дотриманню законодавства, МСА, та Кодексу професійної етики;
- раціоналізації та вдосконаленню аудиторського процесу;



- забезпеченні високої якості аудиторських послуг, знижуючи при цьому витрати на надання послуг;
- збільшенні обсягів виконуваних аудиторських процедур;
- зменшенні трудомісткості аудиту;
- використанню новітніх наукових розробок;
- створенні репутації та іміджу аудиторської фірми.

Серед внутрішніх регламентів регулювання існують також нормативи контролю якості аудиту. Відповідність за розробку й впровадження внутрішньофірмових стандартів контролю якості несе керівник аудиторської фірми. Суб'єкти внутрішньофірмового контролю повинні надати умови для забезпечення заходів якості аудиту.

Таким чином, внутрішньофірмові стандарти контролю дозволяють перевірити діяльність партнерів по відношенню до компанії, керівників підрозділів та внутрішньофірмових аудиторів, що надає змогу прослідити недоліки функціонування суб'єктів контролю. Відповідно такі процедури якості аудиту мають бути забезпечені необхідними умовами для оцінки діяльності внутрішньої фірмової системи контролю.

Таким чином, національна система аудиту розвивається з 1987 року, коли поняття аудиту було прийнято під впливом Міжнародного Валютного Фонду та Світового Банку, і вже починаючи з 1993 року, коли був прийнятий Закон «Про аудиторську діяльність» аудит стає актуальною та необхідною потребою власників акціонерного капіталу, управлінців та державних органів, пов'язаною із встановленням належного рівня довіри до результативних показників діяльності, фінансової інформації, управлінського персоналу. Взаємозв'язок п'яти існуючих рівнів системи нормативно-правового регулювання аудиторської діяльності сприяє забезпеченню здійснення аудиту, як в цілому в державі, так і на підприємствах України. Чотирьохрівнева система стандартизації аудиту дає змогу контролювати якість аудиторських послуг не





тільки зі сторони відповідних органів (Аудиторська палата України, Спілка аудиторів України) та стандартів, а й зі сторони внутрішньої системи контролю.

### 1.3 Цикл аудиторських послуг за Міжнародними стандартами аудиту

Аудиторська діяльність здійснюється у вигляді упорядкованого циклу дій з планування, складання програми, виконання поставлених завдань та процедур, і відповідно надання узагальненого висновку щодо достовірності відображення результатів діяльності суб'єкта перевірки у фінансових звітах. Технічна сторона аудиторської перевірки стала однією із головних тем в науковій літературі, так як розвиток практичної спрямованості аудиту відволікає на себе пріоритетне значення його наукової складової. Теоретики приділяють належну увагу формуванню понятійного апарату, складанню узагальненої думки щодо об'єкта і предмета аудита [51].

Важливим є той факт, що предметом аудиту в загальноекономічному розумінні, як вже було вказано в першому розділі, є фінансово-господарська діяльність суб'єктів підприємництва (стан суб'єкта як системи господарювання). Головними джерелами фінансово-господарської діяльності є фінансові звіти, де можна побачити всі необхідні показники економічної діяльності за відповідні періоди для перевірки та аналізу.

Процес аудиту й надання аудиторських послуг, в тому числі супутніх, мають здійснюватись впорядковано та у визначеній послідовності. Проведення аудиту є складним технологічним процесом, який має свій цикл та етапи, що включають необхідні процедури у встановленому порядку. Тому сам процес має бути забезпеченим на всіх рівнях – організаційному, інформаційному, методичному та технологічному.

Загальна схема процесу аудиту, найбільш поширена та загальноприйнята включає три складові (табл. 1.5):

попередньо-підготовчий етап;



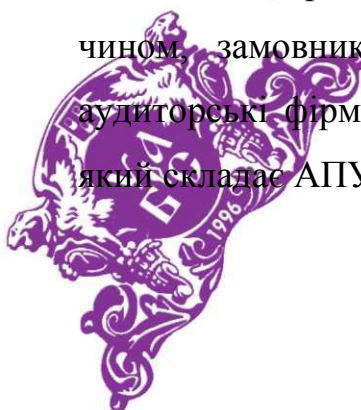
- дослідницький (основний) етап;
- заключний (узагальнюючий) етап.

Таблиця 1.5 – Характеристика етапів циклу аудиту

№	Етапи процесу аудиту	Характеристика етапів
1	Попередньо-підготовчий етап	<ul style="list-style-type: none"> <li>- узгодження умов у листі-зобов'язанні;</li> <li>- підписання Договору на проведення аудиту;</li> <li>- планування</li> </ul>
		Розробка загальної стратегії (Меморандуму) та виконання завдань з аудиту та Загального плану аудиту на основі: <ul style="list-style-type: none"> <li>- вивчення бізнесу клієнта;</li> <li>- оцінки суттєвості помилок;</li> <li>- попереднього ознайомлення з системою обліку і внутрішнього контролю;</li> <li>- попередня оцінка аудиторського ризику</li> </ul>
2	Дослідницький (основний) етап	<ul style="list-style-type: none"> <li>- тестування системи обліку і внутрішнього контролю;</li> <li>- застосування методик аудиту;</li> <li>- збір аудиторських доказів щодо достовірності наданої інформації у фінансовій звітності</li> </ul>
3	Заключний (узагальнюючий) етап	<ul style="list-style-type: none"> <li>- групування та систематизація виявлених порушень;</li> <li>- формування особистої думки відносно достовірності інформації у фінансовій звітності;</li> <li>- формування аудиторського звіту</li> </ul>

Попередньо-підготовчий етап включає процедури, що пов'язані з розробленням загального плану та підходу до проведення аудиту, оцінкою ступеня ризику, та встановлення відповідного рівня суттєвості. Даний етап також включає закріплення досягнутих домовленостей між клієнтом та аудиторською фірмою шляхом підписання необхідних документів (лист-зобов'язання, договір, складання загальної стратегії, Меморандум аудиту, тощо).

Слід зазначити, що аудиторська діяльність провадиться на основі взаємних добровільних домовленостей між аудитором та клієнтом. Таким чином, замовники мають можливість отримати інформацію про існуючі аудиторські фірми із спеціального Реєстру суб'єктів аудиторської діяльності, який складає АПУ [1].



У зарубіжній та у вітчизняній практиці замовники можуть здійснювати вибір на конкурсній основі за допомогою тендеру, перевагою якого є якісне виконання робіт з аудиту. Аудиторські компанії мають подати свої пропозиції і сформулювати умови. Але тендери можуть дозволити собі крупні компанії із значним обсягом фінансування.

В цілому, здійснення процедур погодження сторін на проведення аудиту має таку послідовність (рис. 1.6).

Клієнт, надаючи аудитору пропозицію на проведення аудиту розпочинає відносини з аудиторською компанією. Згідно МСА 315 «Ідентифікація та оцінка ризиків суттєвих викривлень через розуміння суб'єкта господарювання і його середовища» відбувається прийняття рішення про можливість надання аудиту. Тобто, одержавши попередню інформацію про суб'єкт аудиту, і у випадку визнання, що адекватний рівень знань про бізнес клієнта можна забезпечити, відбувається укладання листа-зобов'язання згідно вимог МСА 210 «Узгодження умов виконання завдань з аудиту».

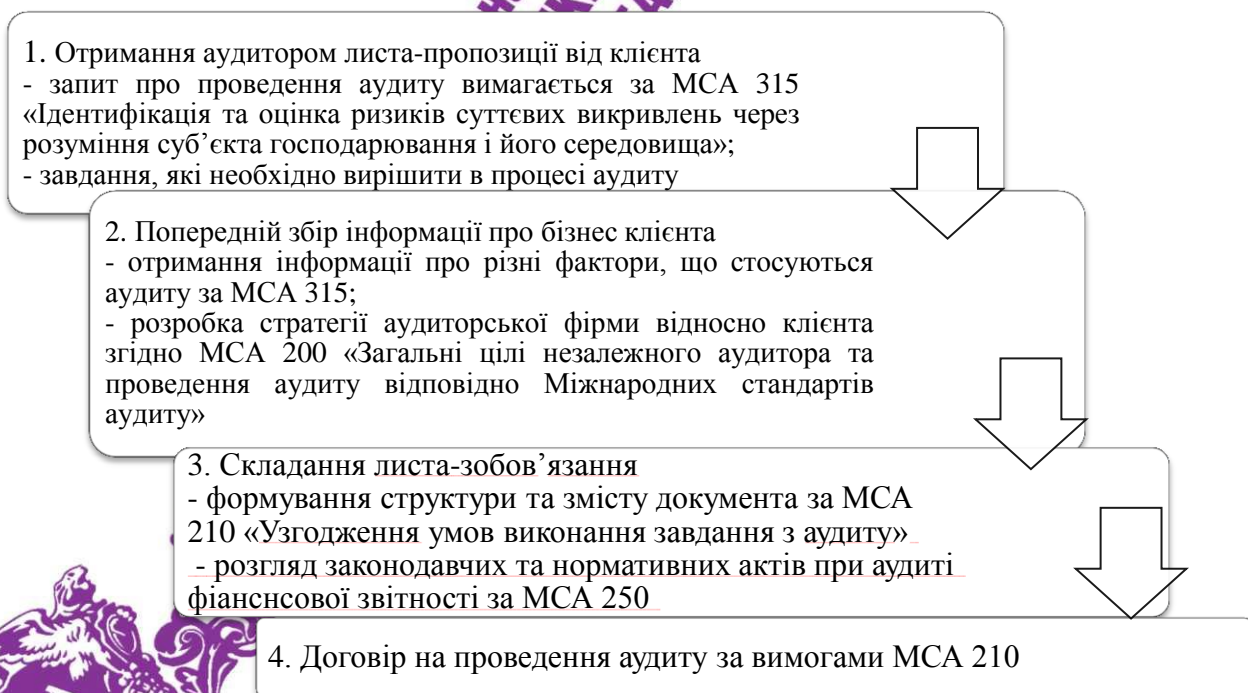


Рисунок 1.6 – Послідовність дій за погодженням сторін на проведення аудиту

Джерело: складено автором на основі [36].



Таким чином, після обміну листами зобов'язаннями між аудитором та клієнтом укладається договір на проведення аудиту. Договір на проведення аудиту є основним документом, який засвідчує факт досягнення домовленості між замовником та виконавцем про проведення аудиторської перевірки, він документально стверджує, що сторони дійшли згоди з усіх моментів, обумовлених в договорі.

Процедури першого етапу аудиту будуть також включати:

- попереднє ознайомлення з бізнесом клієнта;
- збір інформації про основні напрямки його фінансово-господарської діяльності (види діяльності, головні постачальники та покупці, ринки збуту, основні конкуренти);
- визначення організаційної структури та правових зобов'язань клієнта;
- визначення фінансової (в т. ч. облікової), торговельної та соціальної політики підприємства-клієнта.

Дана отримана інформація надасть аудитору можливість визначити сфери та напрямки діяльності, необхідні види операцій та рахунки обліку, де є ризик виявлення помилок. Крім цього аудитор має враховувати результати попереднього аудиту та результати інших видів контролю з боку відповідних організацій та установ. Обрання такого підходу до аудиту сприятиме якісному проведенню всіх необхідних процедур з найбільшою ефективністю в установлені терміни.

На цьому етапі важливим буде провести експрес-аналіз фінансового стану підприємства, розрахувати основні показники, які характеризують його діяльність – коефіцієнти рентабельності, ліквідності, фінансової стійкості, та ділової активності. Слід звернути увагу і на аналіз динаміки структури активів і пасивів підприємства, проаналізувати грошові потоки та зміни у власному капіталі за останні періоди. За результатами експрес-аналізу і попереднього ознайомлення з системою бухгалтерського обліку аудитор зможе визначити основні зони ризику, які потребують особливої уваги.



Керівництво клієнта у свою чергу повинне забезпечити підтримку аудитора під час отримання ним інформації від третіх осіб щодо підтвердження даних у фінансовій звітності (банки, постачальники, покупці, попередні аудиторські фірми а ін.).

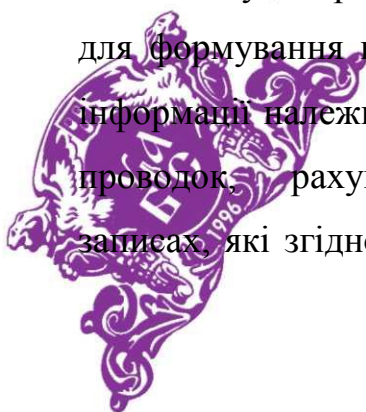
Отже, після проведеного попереднього аналізу підприємства аудитор на основі сукупності зібраних даних повинен оцінити загальну величину аудиторського ризику та прийняти рішення щодо можливості прийняття замовлення на виконання аудиторської перевірки.

Дослідницький (узагальнюючий) етап включає перевірку за допомогою тестів системи внутрішнього контролю та системи бухгалтерського обліку.

Проведення вивчення та оцінки систем бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю має здійснюватись за допомогою документування та використання при цьому таких типових форм:

- розробка спеціальних тестових програм;
- розробка типових анкет для встановлення чіткої думки про управлінський персонал;
- формування необхідних перевірочних бланків та оціночних листів;
- складання блок-схем та графіків;
- формування протоколів, актів за результатами перевірки окремих завдань.

На підставі одержаної інформації аудитори застосовують відповідні методики стосовно кожного виду об'єкта і завдання. Виконання зазначених дій дає можливість аудитору отримати необхідні і достатні докази, які лежать в основі формування незалежної думки про достовірність фінансової звітності клієнта. Аудиторські докази по суті є інформацією, якою користується аудитор для формування висновків, на яких ґрунтується аудиторська думка. До такої інформації належить та, що міститься в облікових записах: записах первинних проводок, рахунках-фактурах, контрактах, журналах проводок та інших записах, які згідно МСА 500 «Аудиторські докази» є основою для фінансової

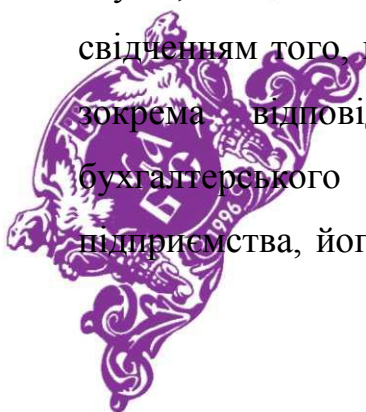


звітності. Головною умовою стосовно аудиторських доказів є те, що вони мають бути достатніми і прийнятними [66].

Успішне проведення дослідницького етапу залежить від правильності виконання та використання аудиторських процедур, які забезпечують отримання аудиторських доказів. Відповідно до МСА 500 «Аудиторські докази», дії аудитора при проведенні тестів оцінки ризиків, тестів контролю та процедур перевірки по суті здійснюються за допомогою таких аудиторських процедур, як перевірка записів або документів, перевірка матеріальних активів, спостереження, запити, зовнішнє підтвердження, повторне обчислення, повторне виконання та ін. (Додаток Ж).

Заключний (узагальнюючий) етап аудиту полягає в групуванні та узагальненні результатів, які повинні знайти свої відображення у складанні проміжних документів (робочі документи аудитора стосовно перевірки окремих об'єктів і завдань; відомість, угрупувань економічно однорідних порушень та недоліків, тощо), та підсумкових документів (Аудиторський звіт) [36]. Існує певна різниця між аудиторським висновком (звітом), складеним за результатами незалежного аудиту, який є необов'язковим, і незалежним аудиторським висновком, що відповідно до законодавства України є обов'язковим. Аудиторський висновок (звіт), складений за результатами незалежного аудиту, проведення якого є необов'язковим, призначений винятково для замовника і може бути оприлюднений лише з його дозволу.

Водночас аудиторський висновок, складений під час проведення обов'язкового аудиту, призначений не тільки для клієнта, а й для інших користувачів, визначених законодавством України (акціонерів, податкових служб, комісії з цінних паперів та фондового ринку). Його оприлюднення є свідченням того, що річна фінансова звітність підприємства як у цілому, так і зокрема, відповідає чинному законодавству та методології ведення бухгалтерського обліку і достовірно відображає активи та зобов'язання підприємства, його майновий стан на звітну дату. Лаконічність аудиторського





висновку є важливою, оскільки він не повинен мати подвійного значення, не може підлягати різному тлумаченню та має містити однозначно трактовану цілісну думку аудитора про стан господарсько-фінансової звітності підприємства. Аудитор має скласти акт аудитора і аудиторський висновок, розглянути і підписати звітну документацію, прийняти рішення за результатами аудиторської перевірки і передати звітну інформацію за призначенням. Пропозиції та висновки мають бути подані в аудиторському звіті.

Таким чином, розглянувши всі етапи надання аудиторських послуг, можна зазначити, що даний процес є досить складним. Рішення про складання договору на проведення аудиту залежить від компетентності аудиторської фірми та готовності управлінського складу взяти на себе відповідальність за надану аудитору інформацію. Врегулювати дані питання не є досить складним питанням, якщо з обох сторін будуть виступати обізнані та досвідчені суб'єкти. В цьому питанні допоможуть МСА 315 «Ідентифікація та оцінка ризиків суттєвих викривлень через розуміння суб'єкта господарювання і його середовища», МСА 200 «Загальні цілі незалежного аудитора та проведення аудиту відповідно до Міжнародних стандартів аудиту», МСА 210 «Узгодження умов виконання завдань з аудиту», 220 «Контроль якості аудиту фінансової звітності» і т. д.



## РОЗДІЛ 2. ПРАКТИЧНІ АСПЕКТИ ОРГАНІЗАЦІЇ ТА МЕТОДИКИ НАДАННЯ АУДИТОРСЬКИХ ПОСЛУГ В АФ ТОВ «СУМИКООП-АУДИТ»

### 2.1 Порівняльна характеристика системи регулювання та надання аудиторських послуг в Україні та Польщі

Система організації аудиторської діяльності в кожній країні має свої особливості, які визначають сутність та призначення аудиту, умови його регламентації і регулювання, підходи до організації і проведення аудиторських перевірок та надання аудиторських послуг. Визначення підходів до організації і регулювання аудиторської діяльності дає змогу виділити, як це було наведено у першому розділі, існування у практиці аудиту дві принципово відмінні концепції регулювання аудиторської діяльності – державну і професійну. Тому, порівнюючи системи надання аудиторських послуг в Україні та Польщі потрібно усвідомлювати, до якої саме концепції регулювання аудиторської діяльності відноситься та чи інша країна.

Визначивши приналежність України до професійної концепції регулювання аудиторської діяльності, потрібно вказати, що Польща, країна з державною концепцією, має систему надання аудиторських послуг, орієнтовану на потреби державних органів як основних користувачів аудиторських висновків. У той час, як в Україні аудиторську діяльність регулюють Аудиторська палата України, в Польщі головний вплив здійснюють державні органи влади, що ведуть контроль за здійсненням аудиторської діяльності. До таких органів можна віднести Національну палату Аудиторів, Надзвичайний Загальнодержавний з'їзд Професійних Аудиторів та Загальнодержавну Кімнату Аудиторів (рис. 2.1). Проте найвищим контрольним органом в країні є Вища Палата Контролю, якій підпорядковані всі аудиторські служби, в свою чергу вона підзвітна Міністерству фінансів Польщі.





Рисунок 2.1 – Структура регулювання аудиторської діяльності в Польщі  
Джерело: складено автором на основі [6]

Національна палата Аудиторів Польщі та Міністерство фінансів Польщі, так як і Аудиторська палата України, здійснюють основне регулювання та контроль діяльності аудиторів та аудиторських фірм. До їх функцій входять регулювання аудиторської діяльності на рівні закону, видача дозволів на ведення аудиторської діяльності, контроль функціонування суб'єктів аудиту.

Надзвичайний Загальнодержавний З'їзд Професійних аудиторів, як і Аудиторська палата України, об'єднує на професійних засадах аудиторів Польщі, та головною його прерогативою є розгляд і затвердження Кодексу професійної етики аудиторів.

Загальнодержавна Кімната аудиторів захищає професійні інтереси суб'єктів аудиту, розглядає і розвиває принципи професійної етики, здійснює контроль професійної діяльності, підтримує престиж професії в країні. Даний орган схожий на Спілку аудиторів України, яка також об'єднує зусилля для захисту законних прав, інтересів, та сприяння розвитку аудиторської професії в Україні. Крім того, Загальнодержавна Кімната аудиторів розробляє проекти



нормативно-правових актів в сфері аудиту, надаючи методичні рекомендації щодо проведення аудиту [8].

Для порівняння структури органів регулювання аудиторської діяльності в Польщі, наведеної вище, наведемо структуру регуляторних інститутів в Україні (рис. 2.2).

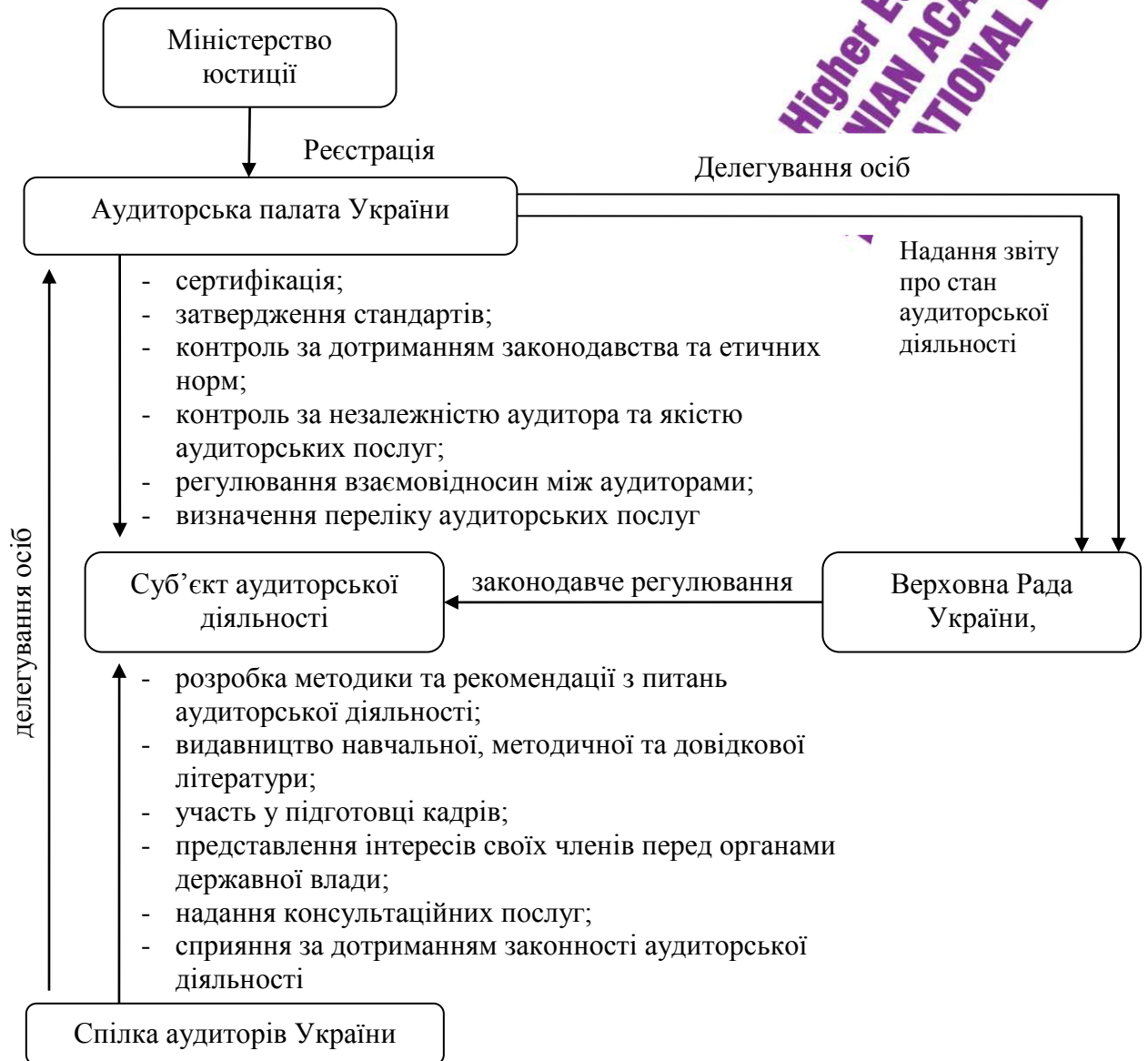
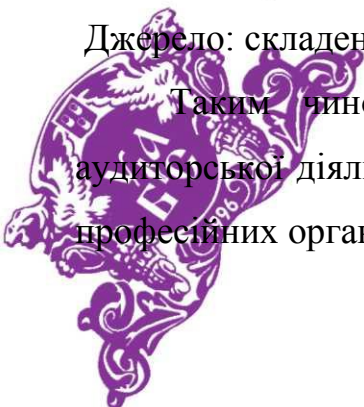


Рисунок 2.2 – Регламентативна структура аудиторської діяльності в Україні

Джерело: складено автором на основі [6]

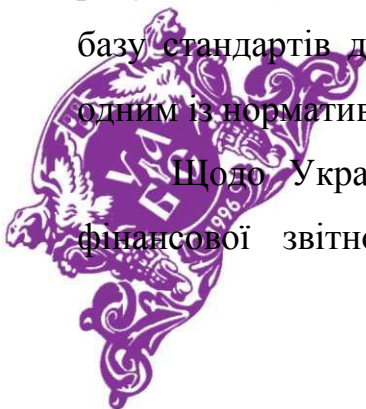
Таким чином, Україна має модель змішаного типу регламентації аудиторської діяльності, свідчення чого є регуляторний вплив уряду країни та професійних організацій водночас.



Верховна рада здійснює регулювання на підставі затвердження Закону України «Про аудиторську діяльність» від 22.04.1993, що встановлює основні положення та правові засади аудиторської діяльності та ряду інших нормативно-правових актів. В Польщі в свій час Сейм затвердив Закон «Про перевірку та публікацію фінансових звітів, а також про аудиторів та самоврядування» від 13.10.1994 року. Даний закон висуває вимоги до аудиторів та ревізорів, які повинні мати відповідну освіту, досвід, та кваліфікацію. Закон наголошує на основних органах регулювання, та нормативно-правових актах, якими мають керуватися аудитори у випадку розбіжностей із законом.

Важливе значення також має Закон Польщі «Про бухгалтерський облік» прийнятий 29.09.1994 року, який постановляє обов'язкове ведення бухгалтерського обліку на всіх суб'єктах господарювання будь-якої форми власності. Даний закон відповідає положенням четвертої та п'ятої Директив Європейського Союзу та зобов'язує суб'єктів господарювання використовувати національні стандарти бухгалтерського обліку. Закон складається з декількох частин і висвітлює наступні питання: сутність бухгалтерського обліку, порядок інвентаризації, оцінка активів і пасивів, визначення фінансових результатів, складання звіту підприємства, особливості звітності корпоративних структур, аудит звітності і умови її опублікування, організація архівів бухгалтерських документів, кримінальна відповідальність за порушення законодавства тощо [39]. Саме дотримання вимог даного закону і є джерелом для проведення аудиторських перевірок. Також необхідно вказати і про те, що одним із основних нормативних документів, що регулює бухгалтерський облік та аудит в Польщі залишився Комерційний Кодекс 1934 року. Деякі положення Кодексу були змінені та скасовані, проте він має чітку базу стандартів для ведення бухгалтерського обліку. Відповідно він також є одним із нормативних джерел для аудиторів та аудиторських фірм.

Щодо України, то державне регулювання бухгалтерського обліку та фінансової звітності здійснюється відповідно до Закону України «Про



бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» від 16 липня 1999 р. зі змінами від 16.10.2012 [41]. Цей Закон визначає правові засади регулювання, організації, ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності в Україні, і також є нормативним джерелом для аудиторів. В Україні застосовуються Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку, якщо вони не суперечать цьому Закону та національним стандартам.

Слід також зазначити, що в Польщі як і в Україні існують свої вимоги щодо публікації фінансової інформації суб'єктами економічної діяльності (табл. 2.1).

Таблиця 2.1 – Порівняльна характеристика суб'єктів обов'язкового аудиту в Україні та Польщі

Україна		Польща	
Регулюючий нормативний акт	Суб'єкти	Регулюючий нормативний акт	Суб'єкти
Директива Європейського Союзу № 46 [44], Закон Польщі «Про відкритий оборот цінних паперів та інвестиційні фонди»	Холдинги, банки, страхові компанії, пенсійні фонди та акціонерні підприємства	Закон України «Про аудиторську діяльність» [40]	Публічні акціонерні товариства, підприємства - емітенти облігацій, професійні учасники ринку цінних паперів, фінансові установи
	Інші суб'єкти, якщо виконують хоча б дві з трьох умов: – в штатному розписі компанії було більше 50 чоловік; – балансовий звіт компанії відображав активи на суму більше 2 500 000 €; – чистий прибуток підприємства перевищив 5 000 000 € [37]		банки, підприємства з іноземними інвестиціями страхові і холдингові компанії, інститути спільного інвестування, довірчі товариства; емітентів цінних паперів та похідних

Таким чином, з таблиці бачимо, що перелік суб'єктів обов'язкового аудиту в Польщі та в Україні досить схожий. Сюди головним чином відносяться акціонерні товариства, фінансові організації, банки, страхові компанії та ін. Проте, відмінним від України в Польщі є те, що для інших, не





включених до переліку згідно Директивою ЄС № 46 суб'єктів обов'язкового аудиту, висувають три умови, при виконанні хоча б двох з яких, дані суб'єкти також мають проводити обов'язкові аудиторські перевірки.

Розглядаючи практичний аспект організації надання аудиторських послуг в Польщі, необхідно звернути увагу на те, що в цій країні, як і в багатьох інших східноєвропейських країнах вже давно до появи аудиторської діяльності існувало поняття бухгалтера-ревізора, як державного службовця. Техніка бухгалтерської ревізії, професійні та етичні вимоги до бухгалтерів-ревізорів багато в чому співпадали з прийомами аудиторських перевірок, діловими та етичними нормами, які відповідали вимогам, поставленим для бухгалтерів-аудиторів. Наприклад, бухгалтери-ревізори, як і аудиторів, займалися перевіркою звітів, в першу чергу балансів підприємств, стану бухгалтерського обліку, готували свої висновки щодо результатів перевірки, надаючи одночасно рекомендації по удосконаленню роботи підприємства в цілому, а не тільки його фінансової діяльності [33].

Згодом, після вступу Польщі до Європейського Союзу економічний механізм країни потребував корінної зміни характеру контрольно-ревізійної служби та створення нової категорії таких спеціалістів, як незалежні бухгалтери-аудитори. Почали застосовуватись норми Кодексу етики Міжнародної федерації бухгалтерів (IFAC), які дозволяють вирішувати питання незалежності аудиторів на основі визначених принципів. Також був прийнятий Закон «Про сертифікованих аудиторів» та прийняті Міжнародні стандарти аудиту в якості національних. Так як і в Україні стандартами були визначені послуги, що входили до сфери аудиторських, зокрема:

- аудит фінансової звітності згідно національних та міжнародних стандартів фінансової звітності, тобто завдання з огляду фінансових звітів;
- аудиторські послуги щодо погоджених процедур стосовно фінансової інформації;



- аудит прогнозної інформації;
- надання впевненості щодо внутрішнього контролю організації;
- супутні аудиту послуги.

Окрім аудиту фінансової звітності, уповноважені суб'єкти господарювання мають право здійснювати такі види аудиторських послуг як:

- ведення бухгалтерського обліку та послуги з ведення податкової звітності;
- експертна та фінансово-економічна оцінка діяльності;
- консультування в галузі оподаткування;
- організація та комп'ютеризація бухгалтерського обліку;
- процедури супроводу при ліквідації підприємств та банкрутстві;
- випуск друкованої продукції та освіта в галузі бухгалтерського обліку [26].

Однак сертифіковані аудитори, але не аудиторські компанії мають певні обмеження щодо сфери бізнесу. Так, перелік послуг, якими можна займатись сертифікованим аудиторам не містить юридичних послуг та послуг з проведення оцінки з метою надання специфічної незалежності.

Таким чином різновид аудиторських послуг в Польщі є досить схожим на склад аудиторських послуг в Україні. Це безумовно пояснюється тим, що в обох країнах діють Міжнародні стандарти аудиту. В цілому відмінності є в тому, що в країнах різні регламентаційні моделі аудиторської діяльності – в Польщі – державна, в Україні – професійна, що говорить про більш жорсткий контроль аудиторської діяльності в Польщі, та більш м'який в Україні. Тому має місце різний вплив з боку держави на суб'єкти аудиторської діяльності. Як і в Україні, аудит з'явився із приходом іноземного капіталу та розвитком приватного сектору економіки, а також із необхідністю підтвердження довіри до фінансової інформації суб'єктів господарювання. Так, ревізійна служба в Польщі перетворилась в аудиторську. Спільним є також те, що в обох країнах були прийняті закони та створені відповідні органи, що регулюють



аудиторську діяльність з різних рівнів. Проте крім національних органів контролю аудиту та законів в Польщі має впливового значення Комерційний кодекс а також четверта та п'ята Європейські директиви. Отже, розвиток аудиторської діяльності в Польщі як і в Україні відбувається разом із розвитком відносин між суб'єктами господарювання у сфері ринкових економік.

## 2.2 Організаційно-економічна характеристика АФ ТОВ «Сумикооп-аудит»

Аудиторська фірма Товариство з обмеженою відповідальністю «Сумикооп-аудит» – це сумська аудиторська фірма, що провадить свою діяльність на ринку аудиторських та консультативних послуг з 1999 року. За організаційною структурою підприємство є суб'єктом малого підприємництва, в якому працює п'ять працівників, серед яких три сертифікованих аудитори (рис. 2.3).

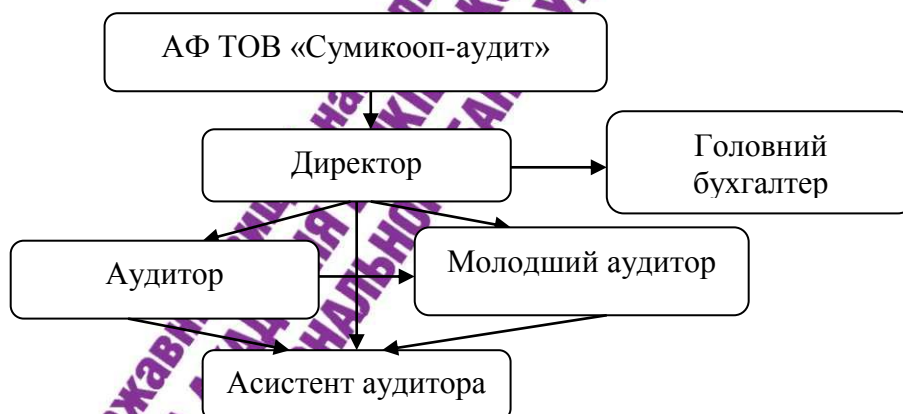


Рисунок 2.3 – Організаційна структура АФ ТОВ «Сумикооп-аудит»

Фірма АФ ТОВ «Сумикооп-аудит» веде свою діяльність на підставі:

- Свідоцтва про державну реєстрацію: серія А01 № 103505 видане Виконавчим комітетом Сумської міської ради 02.06.2009 р.;
- Свідоцтва про внесення в Реєстр аудиторських фірм та аудиторів, які одноособово надають аудиторські послуги № 2033 видане згідно рішення АПУ 26.01.2001 р. № 98 та продовжено до 4 листопада 2015 року;





- Свідоцтва про відповідність системи контролю якості, видане згідно рішення АПУ № 214/1 від 29.04.2010 р.

Так як фірма є суб'єктом малого підприємництва, вона складає фінансову звітність, до якої належать Фінансовий Звіт суб'єкта малого підприємництва, який включає Баланс та Звіт про фінансові результати відповідно.

Аудиторська фірма пройшла контроль якості, що проводиться Комітетом з контролю якості Аудиторської палати України в березні 2010 року і має сертифікат на надання аудиторських послуг строком дії до вересня 2013 року.

АФ ТОВ «Сумикооп-аудит» надає широкий комплекс високоякісних аудиторських, консультаційних та бухгалтерських послуг підприємствам, установам, організаціям різних організаційно-правових форм, видів діяльності та систем оподаткування.

Співпрацюючи з фірмою, клієнти отримують комплексний підхід керівництва фірми та спеціалістів у вирішенні завдань бізнесу клієнта та дотримання спеціалістами вимог Кодексу етики Міжнародної федерації бухгалтерів, а саме:

- чесність;
- об'єктивність;
- професійна компетентність та належна ретельність;
- конфіденційність;
- професійна поведінка;
- незалежність.

За роки роботи на адресу компанії не надійшло жодної рекламації, що забезпечується:

- індивідуальним підходом до кожного клієнта;
- системою внутрішнього контролю якості робіт;
- послідовною політикою компанії щодо відстоювання позицій клієнтів на всіх рівнях.



Аудиторська фірма АФ ТОВ «Сумикооп-аудит» має великий досвід та пропонує такі види послуг:

- аудиторські послуги;
- послуги з оподаткування;
- послуги з бухгалтерського обліку;
- юридичні послуги.

До першого виду послуг, що надає ТОВ «Сумикооп-аудит» відносимо наступні (табл. 2.2).

Таблиця 2.2 – Послуги з аудиту ТОВ «СУМИКООП-АУДИТ»

№	Аудиторські послуги
1.1	Аудит історичної фінансової інформації, зокрема фінансової звітності відповідно до міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ) і національних стандартів.
1.2	Оглядові перевірки історичної фінансової інформації, зокрема фінансової звітності.
1.3	Завдання з виконання погоджених процедур стосовно фінансової інформації.
1.4	Підготовка фінансової інформації.
1.5	Здійснення на замовлення розрахунків (економічний, фінансовий, стратегічний та інші види аналізу) для оцінки стану та результатів господарської діяльності.
1.6	Перевірка прогнозної фінансової інформації.
1.7.	Перевірка відповідності діяльності підприємства вимогам законодавства (податкового, митного, господарського та ін.).
1.8	Перевірка надійності системи бухгалтерського обліку.
1.9	Перевірка відповідності управлінських рішень або окремих господарських операцій вимогам законодавства.
1.10	Консультації з питань бухгалтерського обліку та фінансової звітності: <ul style="list-style-type: none"> <li>- обрання облікової політики;</li> <li>- встановлення та дотримання методології бухгалтерського обліку;</li> <li>- організація бухгалтерського обліку;</li> <li>- консолідація фінансової звітності;</li> <li>- трансформація фінансової звітності, складеної за П(С)БО у фінансову звітність за МСФЗ.</li> </ul>

Таким чином, бачимо, що аудиторські послуги на фірмі виражені у загальноприйнятому вигляді, та відповідають переліку послуг відповідно до Аудиторської палати України, зокрема це аудит історичної фінансової звітності, оглядові перевірки фінансової звітності, завдання з виконання погоджених процедур, перевірка прогнозної фінансової звітності. Цікавим є те,



що фірма надає послуги пов'язані із здійсненням на замовлення економічних розрахунків щодо діяльності підприємства а також перевірка відповідності управлінських рішень вимогам законодавства. До аудиторських послуг фірми також входять консультації з питань бухгалтерського обліку.

Окрім аудиторських послуг фірма також надає послуги з оподаткування, бухгалтерського обліку та юридичні послуги (табл. 2.3.).

Таблиця 2.3 – Інші послуги АФ ТОВ «Сумикооп-аудит»

№	Послуги
Оподаткування	
2.1	Вибір системи оподаткування.
2.2	Оптимізація податкових ризиків.
2.3	Аналіз та моделювання податкових наслідків господарських операцій.
2.4	Оскарження податкових рішень, представництво в органах податкової служби.
2.5	Консультації з питань оподаткування, у тому числі з організації податкового обліку та податкової звітності.
Бухгалтерський облік	
3.1	Складання та подання фінансових звітів.
3.2	Складання та подання податкових декларацій та звітів.
3.3	Відновлення бухгалтерського обліку.
Юридичні послуги	
4.1	Представництво інтересів замовника з питань обліку, аудиту, оподаткування в державних органах, організаціях або в суді.

Отже, крім аудиторських послуг, фірма АФ ТОВ «Сумикооп-аудит» надає послуги з оподаткування, а саме вибору системи оподаткування, оптимізації податкових ризиків, а також консультування щодо організації податкового обліку та звітності. Фірма може взяти на себе зобов'язання складати та подавати фінансову і податкову звітність. У разі необхідності аудитори фірми можуть відстоювати права підприємства-замовника у суді та інших державних органах з питань обліку, аудиту та оподаткування, що є різновидом юридичних послуг.





Послугами фірми в 2011-2013 роках користувались публічні акціонерні товариства та деякі кредитні спілки переважно сумської області та міста Суми.

Клієнтами фірми є:

- ПАТ «Сумська автобаза № 1»;
- ПрАТ «Сумське АТП 15954»;
- ПАТ «Конотопагротехсервіс»;
- ПАТ «Жовтневе РТП»;
- ПАТ «Лебединський завод поршневих кілець»;
- ПАТ «Конотопський завод по ремонту дизель-потягів»;
- ПАТ «Сумський фарфоровий завод»;
- ПрАТ «Екотранспал»;
- ПАТ «Радгосп «Шевченківський»»;
- ПАТ «Сумське АТП 15955»;
- ПАТ «Сумське підприємство «Агротехсервіс»»;
- ПрАТ «Будинок торгівлі»;
- ПрАТ «Кристалл»;
- ЗАТ «ЦАНТ»;
- ПрАТ «Альфасистембуд».
- ТДВ СК «Сігма»;
- Кредитна спілка «Громадська каса»
- Кредитна спілка «Сумська кредитна спілка».

Але незважаючи на високий потенціал фірми, унікальність та якість послуг необхідно систематично та детально аналізувати фінансово-економічні показники діяльності товариства в динаміці, оскільки від поліпшення фінансового стану фірми залежить його економічна перспектива. Аналіз та оцінка фінансового стану підприємства здійснюється за допомогою системи економічних категорій, якими він визначається, а саме: фінансовою стійкістю, рентабельністю, платоспроможністю і ліквідністю та діловою активністю. Дані



показники є самостійними і водночас тісно взаємопов'язаними, що доповнюють один одного і можуть використовуватись як комплексно, так і окремо.

Отже, спочатку проаналізуємо динаміку надання послуг аудиторською фірмою АФ ТОВ «Сумикооп-аудит» за останні три роки в кількісному та вартісному вимірі, а також порахуємо середній абсолютний приріст надання основних видів послуг (табл. 2.4).

Таблиця 2.4 – Динаміка надання основних видів послуг за 2010-2012 рр. в АФ ТОВ «Сумикооп-аудит»

Види послуг	Роки						Середній абсолютний приріст, тис. грн.
	2010		2011		2012		
	шт.	сума, тис. грн.	шт.	сума, тис. грн.	шт.	сума, тис. грн.	
Обов'язковий аудит фінансової звітності	26	152,9	23	153,1	28	158,4	2,8
Консультаційні послуги з питань оподаткування	19	111,2	25	140,3	22	121,6	5,2
Інші види аудиторських послуг	3	13,9	3	2,4	2	2,9	-5,5
Всього	48	278,0	51	295,8	52	282,9	-

З таблиці бачимо, що головними послугами, якими користувались клієнти фірми за останні три роки були: обов'язковий аудит фінансової звітності, консультаційні послуги з питань оподаткування та інші види аудиторських послуг. Проглянувши динаміку надання цих послуг, помітно, що рівень надання обов'язкового аудиту, що має найбільшу кількість замовлень, мав абсолютний середній приріст за 3 роки на 2,8 тис. грн., маючи найбільший показник в 2012 році – 158,4 тис. грн. Можливо це пов'язано із прийняттям змін до Закону України «Про аудиторську діяльність» щодо збільшення переліку суб'єктів



господарювання, які повинні проводити обов'язковий щорічний аудит та пошуком нових клієнтів.

Щодо консультаційних послуг з питань оподаткування, що є другим видом послуг за кількістю за мовлень, то тут також має місце тенденція до збільшення. У порівнянні з 2010 роком, у 2012 послуг було надано на 10,4 тис. грн. більше і середній приріст за три роки становив 5,2 тис. грн. Такий темп приросту в період з 2010-2011 можна пояснити прийняттям нового Податкового Кодексу України у 2010 році. Відповідно більше консультацій з питань оподаткування потрібні були клієнтам фірми.

Стосовно інших аудиторських послуг, то тут відбулося зменшення їх обсягу за три роки на 5,5 тис. грн. Таким чином, за всіма видами послуг крім інших аудиторських послуг має місце збільшення середнього абсолютного приросту.

Також важливим етапом аналізу фінансово-господарської діяльності підприємства є дослідження динамічних змін фінансово-економічних показників (табл. 2.5).

Таблиця 2.5 – Фінансово-економічні показники діяльності АФ ТОВ «Сумкооп-аудит» за 2010-2012 рр.

Показники	Роки			Середній темп росту, %
	2010	2011	2012	
Дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг), тис. грн.	278,0	295,8	282,9	100,9
Чистий дохід від реалізації продукції, тис. грн.	278,0	295,8	282,9	100,9
Собівартість реалізованої продукції, тис. грн.	204,8	225,2	227,3	105,4
Чистий прибуток підприємства, тис. грн.	4,5	-18,9	-14,2	-
Валюта балансу, тис. грн.	164,1	116,8	100,1	78,1
Власний капітал, тис. грн.	82,5	66,1	52,3	79,6
Власні оборотні кошти, тис. грн.	117,2	72,8	55,8	69,0
Кредиторська заборгованість, тис. грн.	21,3	6,5	9,5	66,8
Дебіторська заборгованість, тис. грн.	69,2	71,7	48,4	83,6

Для аналізу фінансового стану фірми використано фінансову звітність підприємства за період 2010-2012 рр.



Позитивною тенденцією за досліджувані роки, як це видно із таблиці, є зростання доходу від реалізації послуг на 4,9 тис. грн., і становив у 2012 році 282,9 тис. грн. Середній темп росту при цьому склав 100,9%. Дана тенденція пояснюється збільшенням обсягу послуг.

Проте, враховуючи зменшення чистого прибутку більш ніж у 4 рази, що є надзвичайно великим спадом, слід відмітити середній темп зростання собівартості реалізованих послуг, що склав 105,4%. Тобто середньорічне зростання собівартості на 5,4% вплинуло на зменшення прибутку. Основна складова собівартості це витрати на оплату праці – близько 71% собівартості. Це закономірно пов'язано із тим, що в фірмі, як і в будь-якій аудиторській компанії, головний ресурс – це трудовий ресурс, тобто працівники фірми.

Середній темп зростання валюти балансу склав лише 78,1%, що характеризується різницею на 21,9% від рівня валюти балансу 2010 року. Це в тому числі пов'язано із зменшенням забезпеченості власними оборотними коштами, середній темп зростання яких склав лише 69%. Так, у фірми в 2010 році забезпеченість власними коштами – 117,2 тис. грн., а в 2012 – 55,8 тис. грн. Також зниження валюти балансу було викликано зменшенням зі сторони пасиву кредиторської заборгованості, середній темп зростання якої склав 66,8%. Так, з 21,3 тис. грн. боргу в 2010 році залишилось 9,5 тис. грн. в 2012 р. Що стосується дебіторської заборгованості, то фірма мала також зменшення цього показника за три роки з 69,2 тис. грн. до 48,4 тис. грн., що є досить гарною тенденцією, так як клієнти відшкодовують фірмі гроші за надані нею послуги. Власний капітал за досліджений період зменшився з 82,5 тис. грн. у 2010 до 52,3 тис. грн. у 2012 роках, що також пов'язано із збитковістю у останніх двох досліджуваних роках.

Наступним етапом буде проведення оцінки фінансового стану підприємства за допомогою системи показників, що детально і всебічно характеризують фінансово-господарський стан підприємства. Залежно від конкретної мети аналізу можна обрати відповідну кількість види показників за



ознаками: майновий стан підприємства; його прибутковість; ліквідність та платоспроможність; фінансова стійкість; ділова активність; рентабельність.

Так, з метою оцінки майнового стану підприємства доцільно використовувати показники, наведені у таблиці 2.6. Оцінка показників дасть змогу визначити, наскільки ефективно використовується майно підприємства.

Але слід зазначити, що АФ ТОВ «Сумикооп-аудит» не є виробничою фірмою, тому на балансі немає широкого переліку основних засобів.

Таблиця 2.6 – Показники майнового стану та ефективності використання основних засобів за 2010-2012 рр. в АФ ТОВ «Сумикооп-аудит»

Показники	Роки			Середній темп росту, %
	2010	2011	2012	
Коефіцієнт зносу	3,8	5,2	5,1	115,8
Фондовіддача	1,9	2,3	2,9	123,5

Аналізуючи показники майнового стану та ефективності використання основних засобів, можна сказати, що збільшення коефіцієнту зносу основних засобів говорить про їх частіше використання, а збільшення показника фондівіддачі відповідно про ефективне використання.

Наступними показниками для аналізу є показники ліквідності та платоспроможності фірми. Ліквідність означає здатність перетворити актив на грошові кошти швидко і без втрат його ринкової вартості. Оцінюючи ліквідність підприємства, аналізують достатність оборотних активів для погашення поточних зобов'язань.

Таблиця 2.7 - Показники ліквідності та платоспроможності АФ ТОВ «Сумикооп-аудит» за 2010-2012 рр.

Показники	Роки			Середній темп росту, %
	2010	2011	2012	
Коефіцієнт абсолютної ліквідності	0,7	0,8	0,8	106,9
Коефіцієнт швидкої ліквідності	1,8	3,3	2,5	108,4
Коефіцієнт покриття	4,0	4,9	4,7	108,4
Чистий оборотний капітал, тис. грн.	114	85,5	71	78,9



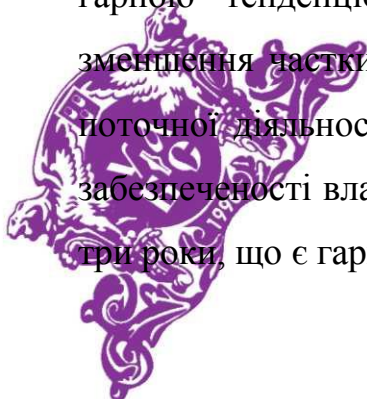
Згідно даних у таблиці, зазначимо, що протягом останніх трьох років відбулося їх суттєве покращення, зокрема коефіцієнтів абсолютної та швидкої ліквідності, середні темпи росу яких склали 106,9% та 108,4% відповідно, та коефіцієнту покриття – 108,4%. Але при цьому чистий оборотний капітал мав тенденцію до зниження, що говорить про зменшення оборотних активів. Разом з тим, поточні зобов'язання також зменшувались протягом трьох років на 18,4 тис грн.

Наступним кроком буде аналіз фінансової стійкості фірми, який наведений у таблиці 2.8.

Таблиця 2.8 - Показники фінансової стійкості АФ ТОВ «Сумикооп-аудит» за 2010-2012 рр.

Показники	Роки			Середній темп росту, %
	2010	2011	2012	
Коефіцієнт автономії	0,1	0,1	0,1	100,0
Коефіцієнт фінансової стійкості	0,5	0,6	0,5	100,0
Коефіцієнт маневреності власного капіталу	0,9	0,9	0,9	100,0
Коефіцієнт фінансування	1	0,8	0,9	94,9
Коефіцієнт забезпеченості власними оборотними коштами	0,1	0,8	0,8	282,8

Отже, нарощуваний коефіцієнт автономії за аналізований період не змінився та мав відповідно середній темп росту 100%, що має позитивно відобразитися на забезпеченості фірми ресурсам, адже скорочення зобов'язань фірми відбивається на покращенні його платоспроможності. Коефіцієнт фінансової стійкості також не змінився за три роки. Зниження коефіцієнту фінансування свідчить про зменшення поточних зобов'язань фірми, що є гарною тенденцією. Коефіцієнт маневреності власного капіталу пояснює зменшення частки власного капіталу, яка використовуються для фінансування поточної діяльності. За період його значення не змінилось. Щодо коефіцієнту забезпеченості власними коштами, то його середній темп росту склав 282,8% за три роки, що є гарною ознакою для фірми.





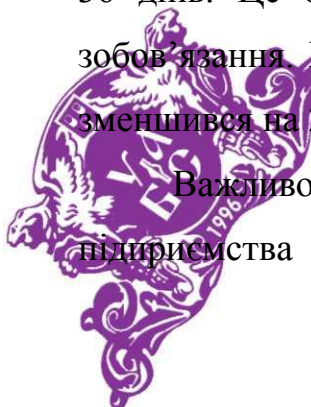
Наступним етапом аналізу є розгляд показників ділової активності, які показують швидкість обертання активів, розрахунків зі своїми контрагентами та ін. (табл. 2.9).

Таблиця 2.9 - Показники ділової активності АФ ТОВ «Сумикооп-аудит» за 2010-2012 рр.

Показники	Роки			Середній темп росту, %
	2010	2011	2012	
Коефіцієнт обертання матеріальних запасів	556,0	493,0	707,3	112,8
Період обертання матеріальних запасів, дні	0,7	0,7	0,5	84,5
Коефіцієнт обертання активів	1,8	2,1	2,6	120,2
Період обертання активів, дні	204,0	171,0	138,0	82,2
Коефіцієнт обертання кредиторської заборгованості	5,5	10,4	11,8	146,5
Період обертання кредиторської заборгованості, дні	66,0	35,0	30,0	67,4
Коефіцієнт обертання дебіторської заборгованості	4,0	4,1	5,9	121,4
Період обертання дебіторської заборгованості, дні	90,0	87,0	62,0	83,0

Таким чином, період обертання матеріальних запасів становить близько одного дня. Це пов'язано з тим, що фірма нічого не виробляє, а лише надає послуги, тому частка матеріальних запасів в складі оборотних активів дуже мала, і відповідно дуже малий період обертання. Щодо активів в цілому, то їх коефіцієнт обертання зростає протягом періоду, що призвело до зменшення періоду їх обертання з 204 днів до 138 та середній темп росту склав 120,2%. Коефіцієнт обертання кредиторської заборгованості зріс на 117,4 %, а середній темп росту за три роки склав 146,5% що також зменшило період їх обертання на 36 днів. Це є позитивною тенденцією, адже фірма швидше погашає свої зобов'язання. Щодо дебіторської заборгованості, то її період обертання також зменшився на 28 днів, що є також позитивним фактором.

Важливою складовою аналізу фінансово-господарської діяльності підприємства будь-якої сфери діяльності й форми власності є оцінка його



рентабельності. Проте, враховуючи той факт, що фірма була збитковою два останніх роки, а показники рентабельності розраховуються за допомогою показника чистого прибутку, вважаємо недоцільним розраховувати показники рентабельності.

Наступною частиною в дослідженні економічних показників фірми є їх вертикальний аналіз. Вертикальний аналіз є аналізом внутрішньої структури звітності. За допомогою цього методу аналізу з'ясовують, яку частку у групі або підгрупі становить конкретна стаття, що дозволяє визначити вплив показника цієї статті на діяльність підприємства.

Отже, почнемо з аналізу активу фірми. Розрахункові дані занесемо в таблицю 2.10.

Таблиця 2.10 – Вертикальний аналіз активу АФ ТОВ «Сумикооп-аудит»

Актив балансу	2010		2011		2012		Абсолютне відхилення тис. грн.	Відносне відхилення %
	тис. грн.	%	тис. грн.	%	тис. грн.	%		
1. Всього актив	164,1	100	116,8	100	100,1	100	–	–
1.1. Необоротні активи	11,2	6,8	8	6,9	8	8,0	-3,2	1,2
1.2. Оборотні активи, в т.ч.:								
1.2.1. Запаси	0,5	0,3	0,6	0,5	0,4	0,4	-0,1	0,1
1.2.2. Дебіторська заборгованість	69,2	42,2	71,7	61,4	48,4	48,4	-20,8	6,2
1.2.3. Грошові кошти	26,9	16,4	16,4	14,0	14,4	14,4	-12,5	-2,0
1.2.4. Інші необоротні активи	55,0	33,5	18,5	15,8	27,0	27,0	-28,0	-6,6

З даної таблиці ми бачимо, що в цілому актив балансу зменшився з 164,1 тис. грн. до 100,1 тис. грн. Негативну різницю склали інші необоротні активи, що знизились на 3,2 тис. грн. Найбільш помітну різницю мали

дебіторська заборгованість - 20,8 тис. грн. та інші необоротні активи 28,0 тис. грн. Грошові кошти, які з 26,9 тис. грн. зменшились до 14,4 тис. грн. також показали від'ємну різницю за період. Зменшення власних коштів пов'язане із збільшенням витрат на собівартість послуг та інших операційних витрат.

Найбільш помітне зростання у структурі активу має дебіторська заборгованість. Так, у порівнянні з 2010 роком, коли даний показник мав значення 69,2 тис. грн. (47,2 %), то в 2012 році, даний показник склав 48,4 тис. грн. (48,4 %). Тому зростання у структурі активу відбулось на 6,2 %.

Аналіз пасиву балансу має також важливе значення для економічного дослідження (табл. 2.11).

Таблиця 2.11 – Вертикальний аналіз пасиву балансу АФ ТОВ «Сумикооп-аудит»

ПАСИВ	2010, тис. грн.	%	2011, тис. грн.	%	2012, тис. грн.	%	Абсолютне відхилення , тис. грн.	Відносне відхилення , %
Статутний капітал	34,4	21	34,4	29,5	34,4	34,4	0	13,4
Резервний капітал	8,6	5,2	8,6	7,4	8,6	8,6	0	3,4
Нерозподілений прибуток	37,6	22,9	-18,7	16,0	-4,5	4,5	-42,1	-27,4
Неоплачений капітал	2,9	1,8	0,4	0,3	—	—	-2,5	-1,4
Всього по розділу I	82,5	50,3	66,1	56,6	52,3	52,3	-30,2	2
IV Поточні зобов'язання	—	—	—	—	—	—	—	—
Кредиторська заборгованість за товари, роботи, послуги	21,3	13	6,5	5,6	9,5	9,5	-11,8	-3,5
Поточні зобов'язання:								
з бюджетом	4,4	2,7	3,6	3,1	0,9	0,9	-3,5	-1,8
зі страхування	2,8	1,7	2,7	2,3	2,4	2,4	-0,4	0,7
з оплати праці	9,1	5,6	8,9	7,6	6,4	6,4	-2,7	0,9
Всього по розділу IV	37,6	22,9	21,7	18,6	19,2	19,2	-18,4	-3,7
БАЛАНС	164,1	100	116,8	100	100,1	100	—	—



Отже, з таблиці можна побачити, що власний капітал у структурі пасиву має найбільше значення та зростав – від 50,3 % у 2010 році до 52,3 % у 2012 р. Але при цьому абсолютне значення впало на 30,2 тис. грн. Проте, зменшились інші складові елементи власного капіталу. Так, нерозподілений прибуток, що становив 37,6 тис. грн. у 2010 році змінився на непокритий збиток у розмірі 4,5 тис. грн. у 2012 році, показавши загальне відхилення на 33,1 тис. грн. (-27,4 %).

Щодо поточних зобов'язань, то вони змінювали свою вагу у складі пасиву з 22,9 % в 2010 році до 19,2 % у 2012 році. Дана тенденція пояснюється зменшення поточних зобов'язань по розрахунках з бюджетом та зменшенням кредиторської заборгованості за товари, роботи і послуги на 11,8 тис. грн. (-3,5 %), хоча даний структурний елемент має найбільшу питому у IV розділі пасиву балансу.

Отже, проаналізувавши економічну діяльність фірми за останні три роки, слід зазначити що фірма має досить гарні показники ліквідності та платоспроможності. Фінансова стійкість підприємства також зросла за період. Проте рентабельність фірми значно впала на загальному фоні, що пов'язано із збитковістю останніх двох років. Збитковість фірми викликана зменшенням чистого доходу, та збільшенням собівартості послуг і операційних витрат. Взагалі фірма забезпечена власними коштами, і має гарний коефіцієнт автономії. Показники ділової активності також показали зростання за період, зокрема зменшились періоди обертання активів, кредиторської та дебіторської заборгованості. Але, якщо взяти до уваги той факт, що загальне значення валюти балансу зменшилось, слід говорити про сукупний спад господарської діяльності фірми, що є не досить гарною тенденцією.



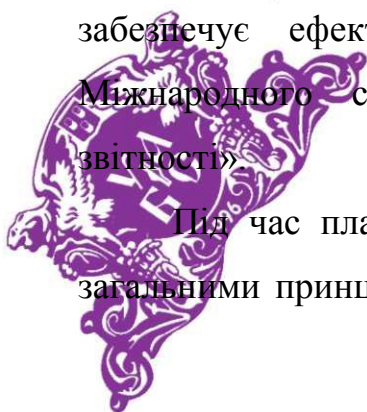
### 2.3 Особливості організації надання аудиторських послуг в АФ ТОВ «Сумикооп-аудит»

Аудиторська діяльність АФ ТОВ «Сумикооп-аудит» включає в себе організаційне і методичне забезпечення аудиту, практичне виконання аудиторських перевірок та надання інших аудиторських послуг. Особливістю організації аудиторських послуг є те, що відповідно до змісту послуг їх поділяють на сумісні та несумісні з фундаментальними принципами проведення аудиту. Від зміни виду аудиторських послуг змінюється обсяг і зміст інформаційного забезпечення аудиту. Якщо при аудиті фінансової звітності в більшій мірі покладаються на інформацію бухгалтерського обліку, фінансової (бухгалтерської) і статистичної звітності, то, наприклад, у процесі консультаційних послуг, податкових консультацій більше використовують законодавчо-нормативні матеріали, при аналізі фінансово-господарської діяльності — фінансові звіти та статистичні матеріали, при комп'ютеризації бухгалтерського обліку здебільшого використовуються прогресивні програмні продукти та інструкції з їх впровадження [12].

Початком аудиторського процесу в АФ ТОВ «Сумикооп-аудит» є підписання договору на проведення аудиту. Приклад типового договору, що закріплює досягнуті домовленості між аудиторською фірмою і клієнтом наведено у Додатку И.

Підписавши договір на проведення аудиту, фірма розпочинає планування аудиту, що має дуже велике значення для обрання влучних методів аудиту, і є найважливішою частиною підготовчого етапу процесу організації аудиту. Планування аудиту полягає у встановленні загальної стратегії аудиту, яка забезпечує ефективне та своєчасне виконання робіт та є вимогою Міжнародного стандарту аудиту 300 «Планування аудиту фінансової звітності».

Під час планування, аудитори АФ ТОВ «Сумикооп-аудит» керуються загальними принципами аудиту згідно Міжнародних стандартів аудиту (МСА



610 «Використання роботи внутрішніх аудиторів», МСА 220 «Контроль якості аудиту фінансової звітності») та Кодексу етики професійних бухгалтерів та аудиторів (табл. 2.12).

Таблиця 2.12 – Основні принципи планування аудиту на АФ ТОВ «Сумикооп-аудит»

Принцип	Сутність
Безперервність	передбачає встановлення завдань групі аудиторів і зв'язок етапів планування за термінами і структурними підрозділами підприємства
Комплексність	розуміється взаємопов'язаність та узгодженість всіх етапів планування
Оптимальність	припускає забезпечення варіативності планування для можливості вибору оптимального варіанту загальної стратегії і плану аудиту.

Таким чином, знаючи принципи планування аудиту можна відповідно почати сам процес планування. Даний процес на фірмі організований у вигляді шести етапів (рис. 2.4).



Рисунок 2.4 – Етапи планування аудиту на АФ ТОВ «Сумикооп-аудит»



Отже планування аудиту є процесом дуже складним, і може займати у деяких випадках до 50 % всього часу проведення аудиту. При плануванні, після ідентифікації зон суттєвих ризиків, що належить до четвертого етапу, складається план-графік проведення перевірок та план-графік практичного здійснення перевірки виробничої та фінансово-господарської діяльності підприємства. Знаючи виконавців та їх порядкові номери, в плані графіку у відповідних полях із завданнями зазначаються порядкові номери аудиторів. Так, в фірмі працює 4 аудиторів, між якими розподіляються обов'язки під час проведення аудиту.

З додатку видно, що під час підготовчого етапу складається програма аудиту. Програма, зазвичай, складається для перевірки окремого підприємства-замовника, або по одному з найбільш важливих тематичних розділів. Питання та перелік робіт при складанні програми аудиту можуть виглядати так (табл. 2.13).

Таблиця 2.13 – Типовий перелік робіт, що включає програма аудиту на прикладі нафтопереробного заводу – клієнта АФ ТОВ «Сумикооп-аудит»

№	Перелік робіт	Проблемні питання
1.	Перевірка умов зберігання нафтопродуктів	Чи пофарбовані ємності білою фарбою; чи є в ємностях під товарний шар; чи є на нафтоскладі пристрої для вимірювання висоти зливу нафтопродуктів в ємності і щільності
2.	Перевірка порядку приймання нафтопродуктів	Чи виконується перерахунок об'ємів нафтопродуктів у масу
3.	Перевірка порядку відпуску нафтопродуктів	Правильність заповнення документації на відпуск нафтопродуктів; правильне вимірювання об'єму нафтопродуктів при їх відпуску
4.	Перевірка правильності і своєчасності проведення інвентаризації	Чи проводиться інвентаризація не рідше одного разу на квартал; чи правильно в обліку відображені нестачі нафтопродуктів; чи вираховується з винуватця нестача нафтопродуктів
5.	Перевірка визначення щільності	Чи виявляються щільність нафтопродуктів з метою визначення їх виду і відповідності стандартам

Програма аудиту складається як документ і може містити інформацію про порядок виконання тих чи інших робіт, методи перевірки, а також приблизні



розрахунки по визначенню максимально допустимих втрат при зберіганні продукції, правильності розподілу загальновиробничих витрат і т. д. Зразок типової програми аудиту наведено на рисунку 2.5.

Програма аудиту					
Організація, що перевіряється	ПАТ «Назва товариства»				
Період аудиту	25.01.2013 - 25.03.2013				
Кількість людино-годин на перевірку	45				
Керівник аудиторської перевірки	Прізвище, ініціали				
Склад аудиторської групи	Прізвище, ініціали учасників групи				
Запланований аудиторський ризик	відсутній				
Запланована суттєвість	відсутня				
№	Перелік аудиторських процедур	Період проведення процедур перевірки	Виконавець	Назва робочих документів аудитора	Примітки
1.	Перевірка даних Головної книги даним балансу	25.01.2013 - 25.03.2013	Прізвище, ініціали	Копії фінансових звітів	—
...					
Керівник аудиторської фірми _____					
Керівник аудиторської перевірки _____					

Рисунок 2.5 – Типова програма аудиту АФ ТОВ «Сумикооп-аудит»

Таким чином, під час складання програми аудиту окрім аудиторських процедур важливе значення мають робочі документи аудитора, якими збирається користуватись аудитор. Дане питання регулюється МСА 230 «Аудиторська документація», згідно якого робочі документи аудитора – це записи виконаних аудиторських процедур, отриманих доречних аудиторських доказів і висновків, яких дійшов аудитор. Аудитори



АФ ТОВ «Сумикооп-аудит» використовують наступний перелік аудиторської документації (Додаток К).

Як бачимо, робочі документи фірми поділяються на ті, що містяться на паперовому носії та на електронному носії. Всі дії аудиторів щодо перевірок фіксуються у робочих документах, які є суттєвими доказами у випадку суперечностей і повинні зберігатись протягом п'яти років від дати аудиторського висновку згідно вимог МСА 230. У Додатках Л та М наведено зразки типових робочих документів, а саме: Таблицю руху акцій та Перелік виявлених помилок і порушень при аудиті власного капіталу відповідно.

Таким чином, після розгляду особливостей організації процесу аудиту на фірмі АФ ТОВ «Сумикооп-аудит», ми побачили практичний аспект планування аудиторського процесу, під час якого, необхідно здійснити ряд деталізованих складових етапів аудиту (попереднє планування, збір загальних даних, збір інформації щодо правових зобов'язань клієнта, оцінка суттєвості помилок і аудиторського ризику, ознайомлення з системою внутрішнього контролю, розробка загального плану аудиту).

Також було розглянуто принципи планування аудиту та встановлено перелік аудиторської документації, що може використовуватись при організації процесу перевірок. Розглянуто також на прикладі нафтопереробної компанії програму аудиторської перевірки, що дало змогу більш конкретно побачити питання, що плануються розглядатись при аудиторській перевірці.

#### 2.4 Методика надання аудиторських послуг на АФ ТОВ «Сумикооп-аудит»

Одним із найважливіших питань в аудиторській діяльності є питання методики проведення аудиту. Спеціаліст, який володіє основами методики дослідження фактів господарської діяльності, є справжнім фахівцем в галузі аудиту. Під методикою аудиту розуміють порядок і послідовність застосування





методів аудиту, які дають можливість провести перевірку фінансової звітності підприємства системно та у найбільш доцільній послідовності [36].

Питанню методики на АФ ТОВ «Сумикооп-аудит» приділено велику увагу, так як вона дає можливість визначити реальний, якісний і кількісний стан об'єктів, що відображаються у фінансовій звітності та вивчаються аудитором в ході її перевірки; виявити відхилення від базового або нормативного стану й оцінити ці відхилення за критеріями доцільності та законності.

При створенні методики аудиту фахівці фірми керуються чотирма підходами, наведеними в таблиці 2.14.

Таблиця 2.14 – Підходи щодо створення методик аудиту в АФ ТОВ «Сумикооп-аудит»

Назва підходу	Характеристика підходу
Бухгалтерський підхід	Націлений на перевірки різних розділів бухгалтерського обліку і найбільшою мірою відображає специфіку аудиту. Згідно МСА це методики перевірки оборотів і сальдо за рахунками бухгалтерського обліку. Наприклад, методика аудиту основних засобів, нематеріальних активів і ін.
Юридичний підхід	Застосовується при дослідженні правових особливостей відображення господарської діяльності економічного суб'єкта в обліку. За МСА це методики перевірки засобів системи контролю. Наприклад, методика аудиту статутного капіталу, що передбачає експертизу правильності та повноти формування статутного капіталу, оцінка ефективності і постійності реалізації елементів облікової політики.
Спеціальний підхід	Здійснюється при оцінці наявності і прояву загальних спеціальних ознак, які притаманні суб'єктам перевірки, наприклад, структура управління, структура капіталу, податковий режим, організаційно-правова форма, чисельність працівників і т. ін. Приклади методик: методика аудиту іноземних інвестицій, представництв іноземних юридичних осіб, що діють на території країни і т. д.
Галузевий підхід	Враховує особливості перевірки складу витрат на виробництво, які формуються з урахуванням галузевих особливостей і процесів виробництва. Наприклад методика фінансової звітності торговельних, будівельних підприємств, банків, страхових компаній і ін.

Окрім підходів до визначення методик, аудитор фірми користується принципами побудови методик, до яких головним чином аудитор фірми відносять: цілеспрямованість, комплексність, уніфікацію, стандартизацію та типізацію. Дані принципи висувають ряд вимог до побудови та застосування



методик, такі як: чітке та змістовне визначення об'єктів аудиту; використання раціональних прийомів та методів; наявність достатнього інформаційного забезпечення для виконання процедур та ін.

Методики надання аудиторських послуг повинні базуватись за конкретною схемою. На рисунку 2.6 відображені основні етапи моделювання методики аудиту.

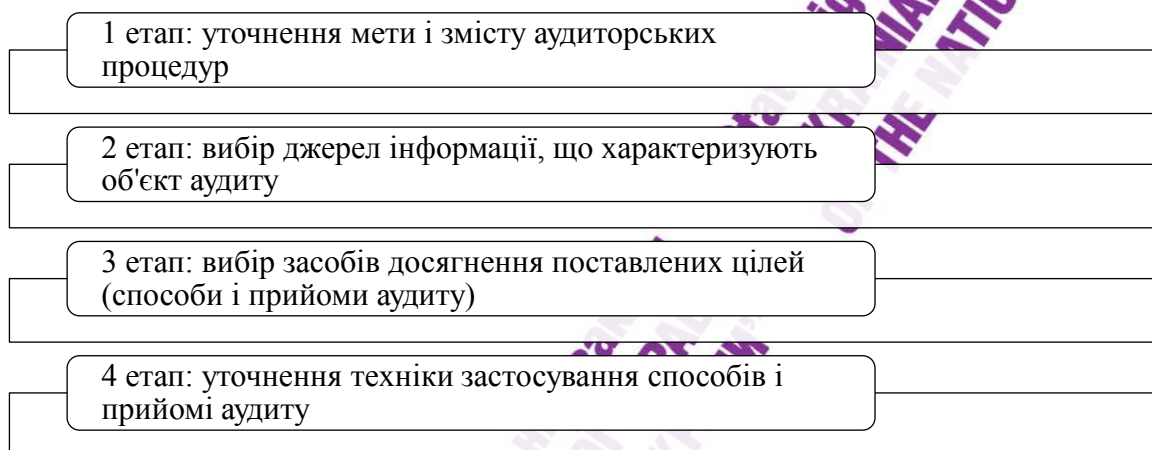


Рисунок 2.6 – Основні етапи моделювання аудиторських послуг в АФ ТОВ «Сумикооп-аудит»

Виходячи із змісту етапів формуються елементи методик. До таких елементів відносять:

- об'єкти аудиту (окремі або взаємопов'язані: економічні, організаційні, інформаційні або інші елементи функціонування системи, що досліджується, стан яких може бути оцінено кількісно і якісно);
- вид фактичної інформації (опис фактів, згрупованих за певними системо-утворюючими ознаками);
- мета і зміст аудиторських процедур;
- прийоми, способи та техніка застосування аудиту;
- систематизація типових порушень, в тому числі за їх економічною однорідністю [35].



Отже, дослідження фінансової звітності підприємства відбувається за допомогою методів, що включають прийоми та способи, які й формують методику аудиту. При цьому аудитор фірми повинен пам'ятати, що основним завданням відповідно до МСА 220 «Контроль якості аудиту фінансової звітності» є встановлення достовірності показників фінансової звітності і відповідності здійснених суб'єктом господарювання господарських операцій нормативним актам та міжнародним стандартам [65].

Важливо вказати, що для забезпечення формування аудитором об'єктивної думки щодо достовірності фінансової звітності, в аудиторській фірмі використовують загальнонаукові методи, методи, що запозичені із інших наук та спеціальні методи та методичні прийоми дослідження (рис. 2.7).

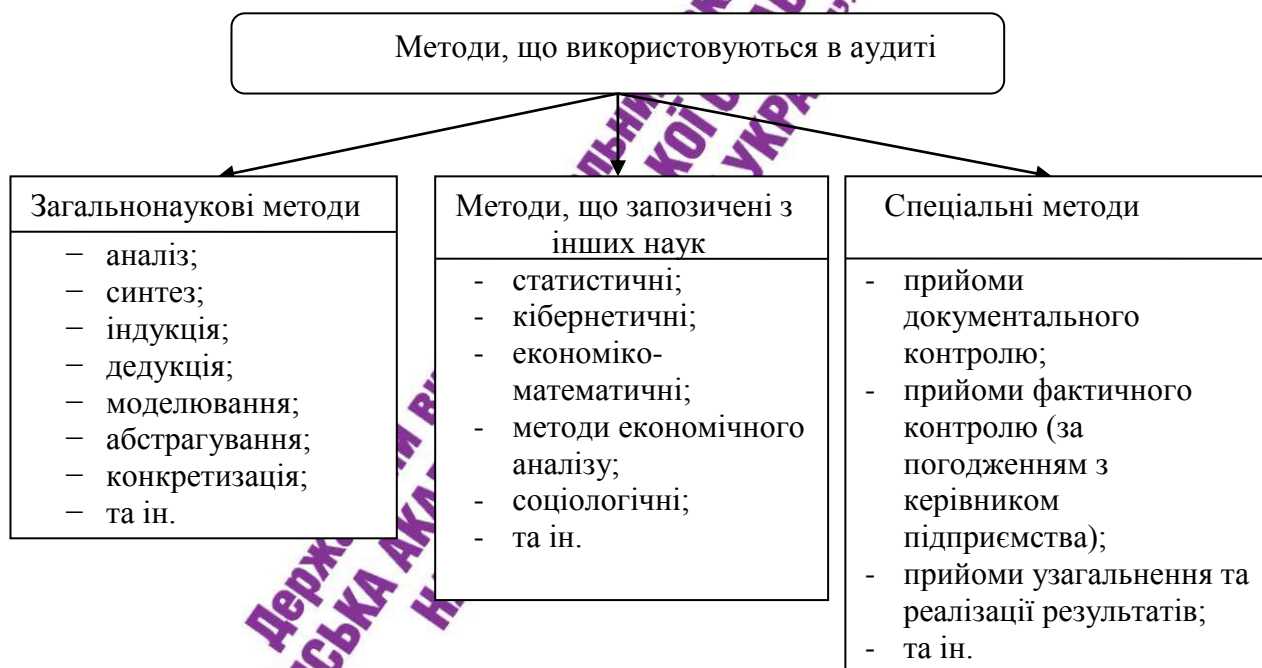


Рисунок 2.7 – Методи що використовуються в аудиті в  
АФ ТОВ «Сумикооп-аудит»

Таким чином, специфікою використання загальнонаукових методів є можливість їх застосування на будь-якому етапі аудиту. Аудиторська діяльність передбачає постійний аналіз, порівняння одних показників із іншими для встановлення їх достовірності та об'єктивності. Наприклад, при вивченні





показників звітності, аудитор здійснює логічні операції, використовуючи методи аналізу та синтезу, абстрагування та конкретизації [54].

Методи, запозичені з інших наук, наприклад із статистики, аудитори використовують для визначення обсягів аудиторської вибірки. Методи економічного аналізу дозволяють оцінювати фінансовий стан, рівень рентабельності та ліквідності підприємства для визначення тенденції та динаміки змін фінансових показників.

Щодо спеціальних методів то їх детальніший опис наведено у таблиці 2.15.

Таблиця 2.15 – Перелік спеціальних методів та прийомів аудиторських перевірок, які використовуються в АФ ТОВ «Сумикооп-аудит»

Вид методу	Перелік способів і прийомів
Документальний контроль	Нормативно-правова, формальна, арифметична, хронологічна, зустрічна, взаємна перевірки, відновлення кількісно-сумового обліку
Фактичний контроль	Інвентаризація, обмір виконаних робіт, огляд і обстеження, контрольний запуск сировини і матеріалів у виробництво, лабораторний аналіз, пояснення і довідки, перевірка прийнятих рішень
Узагальнення та реалізація результатів аудиту	Висловлення думки щодо здійснених перевірок, складання висновків і звітів з проведених процедур контролю

Таким чином дослідження звітності відбувається за допомогою комплексу методів, що включають сукупність прийомів та способів, які формують методику аудиту.

Методика аудиту фінансової звітності є досить складною, та включає в себе декілька етапів. На прикладі аудиту фінансової звітності АФ ТОВ «Сумикооп-аудит» наведемо характеристику етапів здійснення такої перевірки (табл. 2.16).



Таблиця 2.16 – Основні етапи аудиторської перевірки фінансової звітності

Етап	Характеристика етапу
1 етап	<p>Передбачається формальна перевірка звітності щодо:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- правильності заповнення їх адресної частини шляхом встановлення наявності в кожному звіті заголовної частини;</li> <li>- повноти заповнення реквізитів і показників рядків і граф звітності, правильності одиниць виміру;</li> <li>- правильності заповнення граф «на початок періоду» і «на кінець періоду»;</li> <li>- дотримання встановлених законодавством строків і термінів подання фінансової звітності</li> </ul>
2 етап	<p>Аудитору на даному етапі слід перевірити наступне:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- наявність Наказу про облікову політику, вивчення його змісту та дотримання методики ведення обліку затвердженого наказом;</li> <li>- відповідність проведеної оцінки вимогам П(С)БО або МСФЗ, даним інвентаризації та Наказу про облікову політику;</li> <li>- правильність, якість та своєчасність складання первинних документів;</li> <li>- відповідність даних первинних документів реєстрам обліку;</li> <li>- відповідність оборотів і залишків у реєстрах синтетичного та аналітичного обліку даним Головної книги,</li> <li>- відповідність даних Головної книги даним фінансової звітності</li> </ul>
3 етап	<p>Перевірка узгодженості показників різних форм фінансової звітності за звітний період:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- перевірка зі ставності показників різних форм;</li> <li>- виявлення причин ризику викривлення;</li> <li>- перевірити наявність безпеки фінансової інформації на електронних засобах</li> </ul>

З даної таблиці можна побачити узагальнений план проведення аудиту фінансової звітності. Проте, даний вид аудиторських послуг може бути набагато деталізованішим стосовно етапів проведення такої перевірки

Слід зазначити, що при аудиті фінансової звітності, документальними формами, що перевіряються є наступні:

- Баланс – Форма № 1;
- Звіт про фінансові результати – Форма № 2;
- Звіт про рух грошових коштів – Форма № 3;
- Звіт про власний капітал – Форма № 4;
- Примітки до річної фінансової звітності – Форма № 5;



- Додаток до річної фінансової звітності «Інформація за сегментами» Форма № 6 [7].

Згідно методик аудиту заключним етапом аудиторських послуг є надання узагальненого висновку (звіту) про достовірність відображеної у фінансових звітах інформації. При цьому залежно від виду послуг складаються різні висновки та заключні звіти.

Так, при проведенні аудиту фінансової звітності надається аудиторський звіт, який згідно Міжнародного стандарту аудиту 700 «Аудиторський висновок про фінансову звітність» є офіційним документом, який складається за результатами аудиту фінансової звітності щодо її достовірності [66].

Залежно від отриманих результатів перевірки розрізняють такі типи думок аудитора в аудиторському звіті:

- безумовно-позитивна думка;
- думка із пояснювальним параграфом;
- думка із застереженням (умовно-позитивна);
- негативна думка;
- відмова від висловлення думки (рис. 2.8).

З рисунку бачимо, що бувають різні види аудиторських думок. Це залежить від факторів, що можуть вплинути на рішення аудитора щодо достовірності фінансової інформації. По суті, аудиторський звіт є документом, завдяки якому аудитор, що володіє значним обсягом інформації, передає її користувачам в стислому вигляді. Деталі перевірки, як правило, у висновку не вказуються, проте їх зміст повинен бути стисло висловлений та зрозумілий користувачу даної інформації.





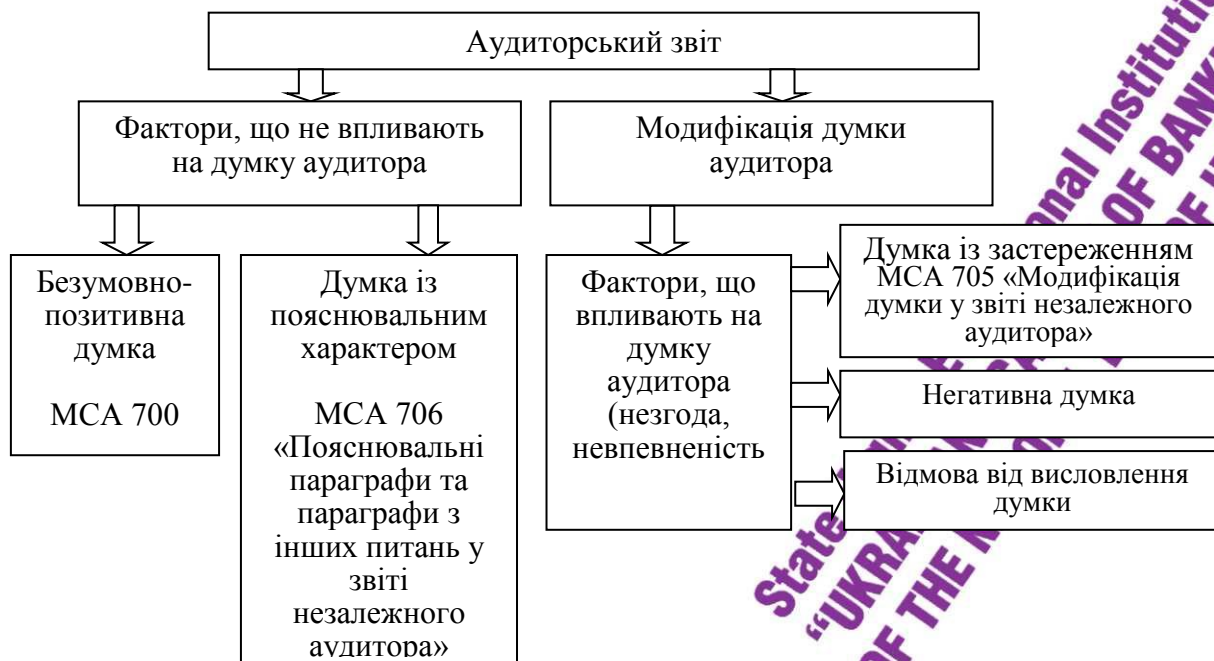
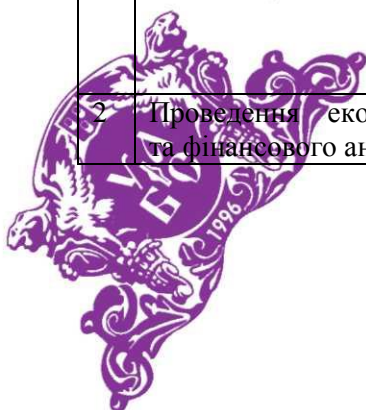


Рисунок 2.8 – Методика висловлення думки в аудиторському звіті

Щодо результатів надання супутніх аудиту послуг, то вони відображаються в АФ ТОВ «Сумикооп-аудит» у вигляді документально оформлених розрахунків, консультацій, документів (первинні документи, звітність, довідки, реєстри, тощо). Також може бути додатково оформлена аудиторською фірмою письмова інформація керівництву економічного суб'єкта згідно результатів надання супутніх послуг. Оформлення результатів надання супутніх аудиторських послуг на фірмі наведено в таблиці у таблиці 2.17.

Таблиця 2.17 – Оформлення результатів надання супутніх аудиту послуг

№	Вид супутніх аудиту послуг	Оформлення послуг
1	Послуги експерта	Експертом надаються результати роботи вигляді письмового висновку (звіту, розрахунку тощо). Інформація, що входить до висновку експерта, повинна викладатись таким чином, щоб зрозумілими були їх зміст і форма. Він готується на паперовому, машинному або інших носіях, як мінімум у двох примірниках, один з яких надається господарюючому суб'єкту, а другий аудиторській фірмі.
2	Проведення економічного та фінансового аналізу	Результати аналізу оформляються у підготовлений висновок або звіт з відповідними аналітичними таблицями, та розрахунками



Продовження таблиці 2.17

№	Вид супутніх аудиту послуг	Оформлення послуг
3	Відновлення бухгалтерського обліку	Відновлення обліку залежно від умов договору може передбачати оформлення облікових реєстрів на підставі наявної первинної документації або інформації, отриманої від третіх осіб. Результатом такого виду послуг будуть відновлені аудитором облікові реєстри і звітність
4	Консультації з питань організації бухгалтерського обліку	У ході організації бухгалтерського обліку аудитор розробляє Наказ про облікову політику, форми первинних документів, складає графік документообігу відповідно до операцій, які підприємство планує здійснювати, обирає найбільш ефективну форму ведення обліку, здійснює підбір облікового персоналу, розробляє відповідні посадові інструкції тощо.
5	Складання бухгалтерської (фінансової) звітності	Результатом виконаної роботи є підготовлена аудитором фінансова звітність
6	Захист бухгалтерської та податкової звітності в Міністерстві доходів і зборів, в суді	Письмовий висновок або виступ аудитора в господарському суді є результатом виконаної роботи
7	Консультаційні послуги	Результатом надання супутніх послуг з податкових питань є документально оформлені матеріали (наприклад, консультації, пропозиції, розрахунки, схеми). Також можуть бути розроблені вказівки, практичні рекомендації, розробка нових проектів побудови системи оподаткування господарюючого суб'єкта, внесення рекомендацій з адаптації елементів і реєстрів бухгалтерського обліку до обраної концепції управління податками тощо

Узагальнюючи вищенаведену інформацію, необхідним є наведення загальної методики надання аудиторських послуг (рис. 2.9).

Отже, у даному пункті ми розглянули різні підходи щодо створення методики аудиту аудиторської фірми «Сумикооп-аудит». Також визначили, що в аудиті використовують три основні групи методів та прийомів перевірки, а саме: загальнонаукові методи, методи, що запозичені з інших наук та спеціальні методи. Всі вони є взаємопов'язаними та використовуються в процесі аудиту. Було поетапно розглянуто методику аудиту фінансової звітності, наведено головні форми звітів, що перевіряються фірмою в процесі аудиту фінансової звітності.





Рисунок 2.9 – Загальна методика надання аудиторських послуг в АФ ТОВ «Сумикооп-аудит»

Як заключний етап методики аудиторських послуг нами було досліджено та представлено інформацію про оформлення результатів аудиторських послуг, як аудиту так і супутніх аудиту послуг на фірмі. Також було наведено загальну методику аудиту, якою користуються аудитори фірми.





### РОЗДІЛ 3. ШЛЯХИ ВДОСКОНАЛЕННЯ ОРГАНІЗАЦІЇ ТА МЕТОДИКИ НАДАННЯ АУДИТОРСЬКИХ ПОСЛУГ В АФ ТОВ «СУМИКООП-АУДИТ»

#### 3.1 Рекомендації з удосконалення організації та методики надання аудиторських послуг в частині оцінки аудиторського ризику

Міжнародний та вітчизняний досвід доводять, що аудиторська перевірка не може бути проведена якісно, якщо вона не спланована належним чином. Важливим елементом при плануванні аудиту є здійснення оцінки аудиторського ризику, який полягає в тому, що висновки аудитора щодо фінансової звітності клієнта можуть бути помилковими, містити суттєві викривлення та погрішності [4]. Планування аудиту полягає в визначенні його стратегії та тактики, у виборі процедур та методів, що дозволяють більш ефективно досягнути поставленої мети – висловлення думки про достовірність бухгалтерської звітності. Загальні принципи планування в аудиті регламентуються міжнародним стандартом аудиту 300 «Планування аудиту фінансової звітності» та 210 «Узгодження умов виконання завдань з аудиту», згідно яких аудитори повинні планувати свою роботу так, щоб перевірка була проведена ефективно, щоб важливим областям аудиту було приділено необхідну увагу, щоб були виявлені потенційні проблеми та робота була виконана з оптимальними витратами, якісно та своєчасно.

Сьогодні специфікою аудиторських перевірок, що проводяться малими та середніми аудиторськими компаніями в Україні, являється обмеженість у часі в силу зниження вартості аудиторських послуг. В результаті, як правило, етап планування не достатньо масштабно розроблений і поєднується з етапом безпосереднього проведення перевірки. На наш погляд, це приводить до нерациональності використання відведеного на перевірку часу та зниження якості та ефективності всієї перевірки. Практика показує, що професійний аудитор, виконуючий всі вимоги міжнародних та внутрішньофірмових



стандартів, при первинному аудиті витрачає на планування (включаючи складання плану і програми аудиту) до 30% загального часу, а при повторному аудиті – до 10% [55].

Коротко описати процес планування можна так:

- попереднє планування аудиту, за результатами якого приймається рішення про можливість співпраці і проведення аудиторської перевірки;
- безпосереднє планування аудиту, після закінчення якого складається план і програма аудиторської перевірки.

При плануванні аудиторської перевірки представляється доцільним виходити із співвідношення «ціна – витрати – якість» і використовувати аналітичні процедури, що дозволяють отримати необхідну упевненість в ухваленні рішень з мінімальними витратами. Тому, в нашому дослідженні ми розглянемо можливості застосування аналітичних процедур на етапі планування аудиторської перевірки з метою економії часу під час проведення самої перевірки.

Аналізуючи МСА 300, що є регламентуючими для проведення етапу планування аудиту, свідчить про те, що в останньому відсутні зазначення про необхідність використання аналітичних процедур на етапі планування. В той самий час, в МСА 300 визначені питання, які потрібно враховувати при складанні плану та програми аудиту. Проте, на наш погляд, більшість із наведених питань мають бути досліджені та вдосконалені з використанням аналітичних процедур.

З відповідністю до пропонованої нами методики частина вказаної інформації формується ще на етапі попереднього планування в результаті виконання наступних аналітичних процедур (рис. 3.1).

Таким чином, проведення аудиту передбачає використання аналітичних процедур на етапі планування. Міжнародним стандартом аудиту 520 «Аналітичні процедури» визначено, що виконання аналітичних процедур



включає наступні етапи: встановлення мети процедури, вибір виду процедури, виконання процедури, аналіз результатів процедури.

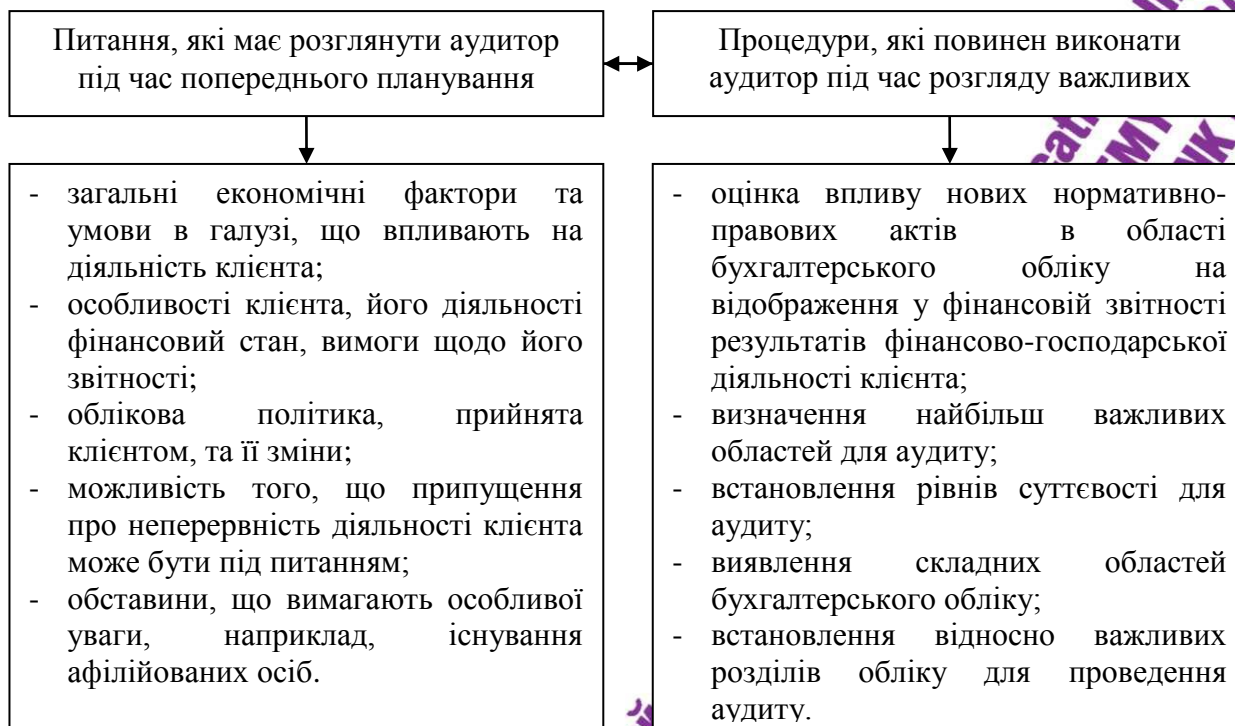


Рисунок 3.1 – Питання, що повинні розглядатися на етапі попереднього планування із застосуванням аналітичних процедур

Ми вважаємо, що загальний порядок виконання аналітичних процедур, визначений в стандарті, необхідно доповнити факторами, що впливають на прийняття рішення на кожному етапі виконання процедури. Процес виконання аналітичних процедур під впливом факторів, запропонований нами, відображено на рисунку 3.2.

В першу чергу формується основна мета проведення аналітичної процедури. При цьому в обов'язковому порядку враховується етап аудиторської перевірки та прогностичні кінцеві результати. Далі, враховуючи поставлену мету та маючи наявну інформацію, а також із врахуванням строків виконання перевірки та професійної компетентності аудитора, визначається найбільш відповідний вид процедур.





Процес виконання процедури буде в значній мірі визначатись рівнем кваліфікації аудитора, наявністю достатнього об'єму інформації та часом, а також доцільністю та ефективністю виконання процедури.



Рисунок 3.2 – Алгоритм виконання аналітичних процедур

На основі отриманої якісно нової інформації аудитор формує свою думку стосовно результатів проведених процедур, при цьому повинні прийматись до уваги раніше встановлені прогнозні кінцеві результати процедур та критерії віднесення викривлень до суттєвих відхилень.

На етапі планування аудиторської перевірки запропонований алгоритм виконання аналітичних процедур передбачає в першу чергу визначення мети. За цією ж методикою згідно обраних процедур аналітичного дослідження аудитор встановлює основні цілі (рис. 3.3).



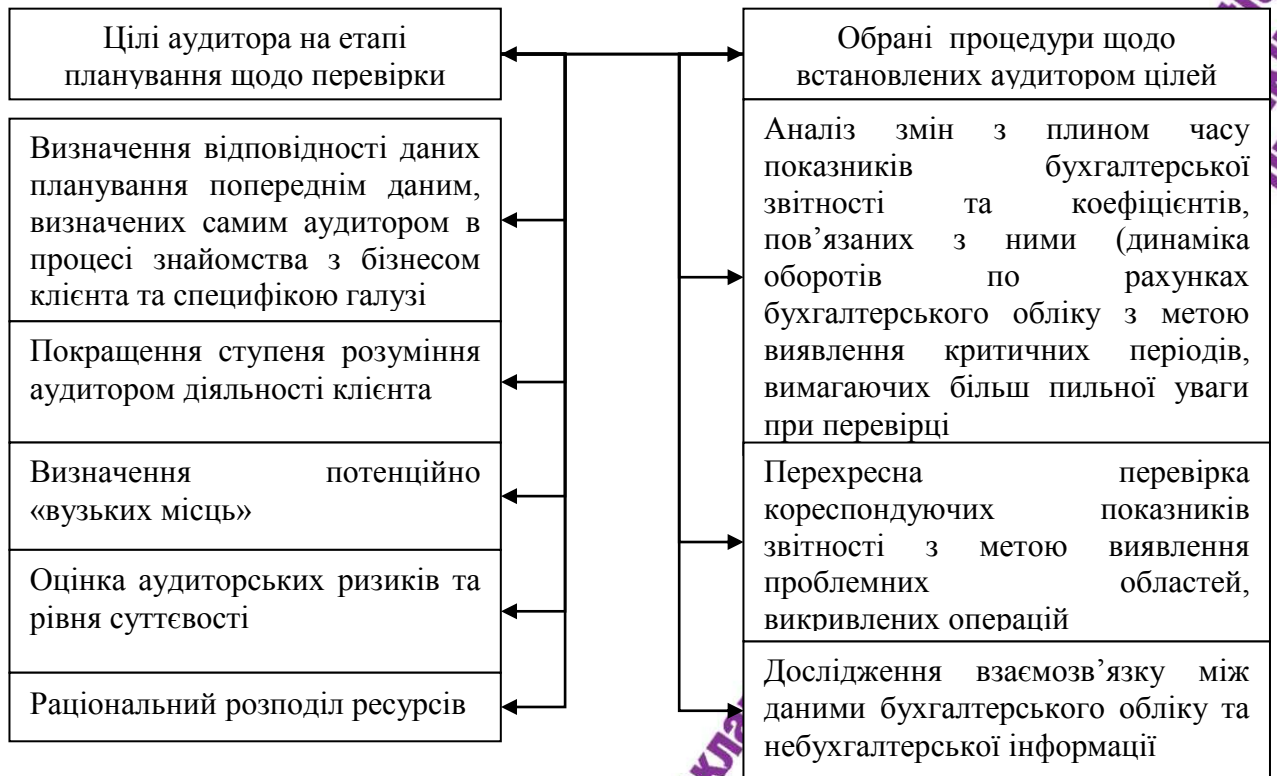


Рисунок 3.3 – Взаємозв'язок цілей аудиторських перевірок із обраними аудиторськими процедурами

Таким чином, оцінка ризику є однією із цілей аудитора при плануванні аудиторської перевірки. Термін «аудиторський ризик» серед науковців-економістів трактується достатньо широко та різнобічно (табл. 3.1).

На основі проведення порівняння економічних джерел, дійдемо висновку, що аудиторський ризик можна охарактеризувати як ймовірність випадку, коли аудитор здійснить помилку, або при підтвердженні достовірності фінансової звітності клієнта, яка насправді є недостовірною та містить суттєві викривлення та помилки, які не були виявленні при застосуванні аналітичних процедур.

Таблиця 3.1 – Підходи науковців щодо визначення поняття аудиторського ризику

Автор	Економічна сутність поняття «аудиторський ризик»
Петренко С. М., Пальчун І. М.	ризик того, що фахівець-практик надасть невідповідний висновок, якщо інформація предмета перевірки суттєво викривлена [36]
Автор	Економічна сутність поняття «аудиторський ризик»
Е. А. Аренс, Дж. К. Лоббек	міра готовності аудитора визнати, що фінансова звітність може містити істотні помилки після того, як аудит завершено і висловлено позитивну аудиторську думку без зауважень [2]

## Продовження таблиці 3.1

Автор	Економічна сутність поняття «аудиторський ризик»
Алборов Р. О., Хоружий Л. І., Концевая С. М.	оцінка ризику неефективності майбутньої перевірки аудитором, який у своєму висновку може висловити думку про те, що бухгалтерська звітність клієнта достовірна, тоді як насправді там можливі суттєві помилки і пропуски, що не потрапили в поле зору аудитора, або ж визнати, що звітність містить суттєві спотворення, тоді коли насправді таких викривлень немає [1]
Рудницький В. С. та Гончарук Я. Л.	аудиторський ризик виникає як слідство двох факторів: ризик того, що можуть мати місце суттєві помилки, а також ризик того, що ці суттєві помилки можуть не бути виявленими [52]
Терехов О. О.	суб'єктивно визначена аудитором можливість визнати за підсумками аудиторської перевірки, що бухгалтерська звітність може містити невиявлені суттєві спотворення після підтвердження її достовірності, або визнати, що вона містить суттєві викривлення, коли насправді таких спотворень немає [57]
Шеремет А. Д., Суйц В. П.	аудиторський ризик є підприємницьким ризиком аудитора (аудиторської фірми) та представляє собою оцінку ризику неефективності аудиторської перевірки [63]

Визначившись із поняттям аудиторського ризику, необхідно навести види аудиторських ризиків, які виникають під час складання моделі розрахунку аудиторського ризику (табл. 3.2).

Таблиця 3.2 – Види аудиторського ризику

Вид ризику	Економічна сутність поняття
Ризик з надання впевненості (АР)	ризик того, що фахівець-практик надасть невідповідний висновок, якщо інформація предмета перевірки суттєво викривлена
Властивий ризик (ВР)	чутливість тверджень щодо класу операцій, залишку на рахунок або розкриття інформації до викривлення, яке може бути суттєвим або окремо або в сукупності з іншими викривленнями. Такий ризик пов'язаний із загальними аспектами діяльності підприємства-клієнта. Виникнення такого ризику залежить від галузі бізнесу підприємства-клієнта, складності господарських операцій, рівня компетентності адміністрації, кваліфікації працівників
Ризик контролю (РК)	ризик неефективності системи внутрішнього контролю клієнта, що не може вчасно виявити помилки в обліку та звітності й запобігти їм. Ризик контролю залежить від стану системи контролю підприємства, витрат на неї, кваліфікації контролерів [9].
Ризик невиявлення (РН)	полягає в тому, що аудитор під час проведення аудиторських процедур не завжди може виявити помилки в обліку і звітності клієнта. Знизити цей ризик можливо у випадку збільшення кількості аудиторських доказів проведенням додаткових процедур перевірки





## Проводження таблиці 3.2

Вид ризику	Економічна сутність поняття
Ризик тестів оборотів (РТО)	ризик того, що при проведенні підтвердження залишків на рахунках обліку та господарських операцій можуть бути допущені помилки
Ризик вибірки (РВ)	розуміється недосконалий обсяг аудиторської вибірки
Інші ризики	Ризик аналітичного огляду (РАО), ризик системи організації обліку (РСО), ризик зовнішнього контролю (РЗК).

Однак, спостерігається досить часта модифікація аудиторського ризику розширенням або заміною його окремих елементів. Так Р. Додж крім вказаних базових елементів, ризик виявлення подає як взаємозв'язок двох факторів: ризику аналітичного огляду (РАО) і ризику тестів оборотів (РТО) [56]. Г. М. Давидович, крім властивого ризику системи контролю, до загальної моделі аудиторського ризику включає ризик системи організації обліку (РСО), тестового контролю (РТ), ризик аналітичних процедур (РАО) ризик [56]. В. С. Рудницький трансформував базову модель шляхом поділу ризику контролю на ризик внутрішнього контролю (РКВ) та ризик зовнішнього контролю (РЗК) [52]. Згідно даної класифікації та підходів вітчизняних авторів щодо моделі аудиторського ризику можна надати порівняльну характеристику загальноприйнятої моделі оцінки ризику та відповідно моделей різних авторів (рис.3.4).

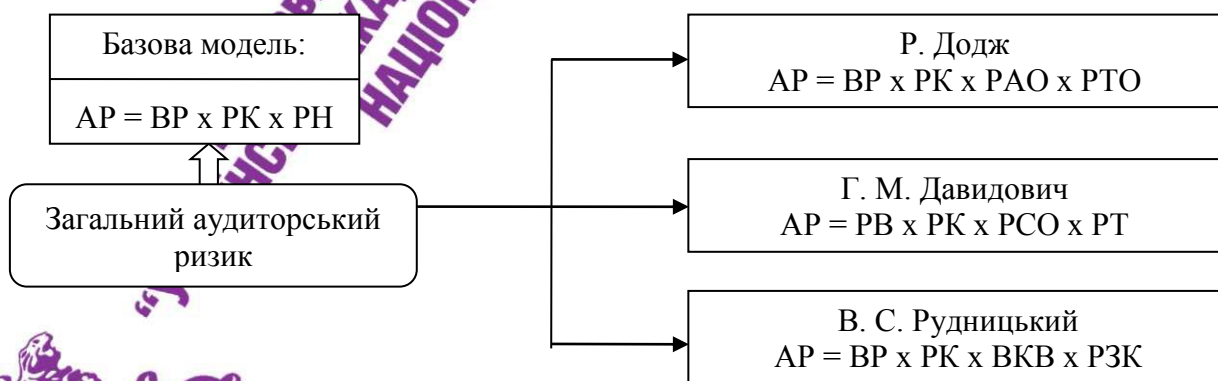


Рисунок 3.4 – Методика розрахунку аудиторського ризику за підходами різних вчених



Отже, з рисунку бачимо, що базова модель, була запропонована Американським інститутом дипломованих суспільних бухгалтерів (АІСРА), є базовою для розробки та модифікації моделей з іншими складовими елементами [4]. Важливо зазначити, що оскільки аудитор не відповідає за неточності, що виникають в обліку клієнта через помилки персоналу і недосконалість внутрішнього контролю, то від аудитора безпосередньо залежить лише ризик невиявлення. Так, чим нижчий рівень аудиторського ризику, тим більше аудитор повинен бути впевненим у тому, що звітність не містить помилок. Нульовий ризик означає абсолютну впевненість у достовірності інформації, однак на практиці аудитор не може бути повністю впевненим у достовірності звітності, тому аудиторський ризик завжди перебуває між 0 і 1 (або 0 та 100 %) [9]. Згідно ж з МСА 330 «Аудиторські процедури відповідно до оцінених ризиків» чим вища оцінка ризику аудитором, тим достовірніші та доречніші аудиторські докази, яких прагне аудитор від процедур по суті.

Слід вказати, що використання будь-якої з наведених вище моделей для визначення аудиторського ризику дає більше приблизну оцінку, ніж точний розрахунок аудиторського ризику, оскільки супроводжуються певними недоліками:

- по-перше, оцінка елементів аудиторського ризику має суб'єктивний характер, так як і їх допустимий рівень суттєвості, аудитор визначає самостійно на обмеженій інформації: загальній інформації про діяльність підприємства та галузь, фінансовій звітності, а отже, така оцінка лише наближено відображає реальність;
- по-друге, використовуючи для розрахунку аудиторського ризику факторну модель, неможливо отримати конкретну інформацію про кількість даних, яку необхідно перевірити (проаналізувати);
- по-третє, модель аудиторського ризику не може врахувати всі фактори, від яких залежить ефективність аудиту, тому методичні підходи до



визначення розміру аудиторського ризику повинні розроблятися аудиторською фірмою (аудитором) самостійно, враховуючи умови конкретної перевірки, її строк, характер бізнесу підприємства-клієнта та багато інших чинників [4].

З цього приводу, нами була розроблена нова модель оцінки сукупного ризику, яка пов'язана з попереднім етапом оцінювання клієнта. Використовуючи дану модель (рис. 3.5), особливо невеликими аудиторськими фірмами, можна заздалегідь оцінити майбутні ризики, та відповідно ефективніше розробити план та програму аудиту.

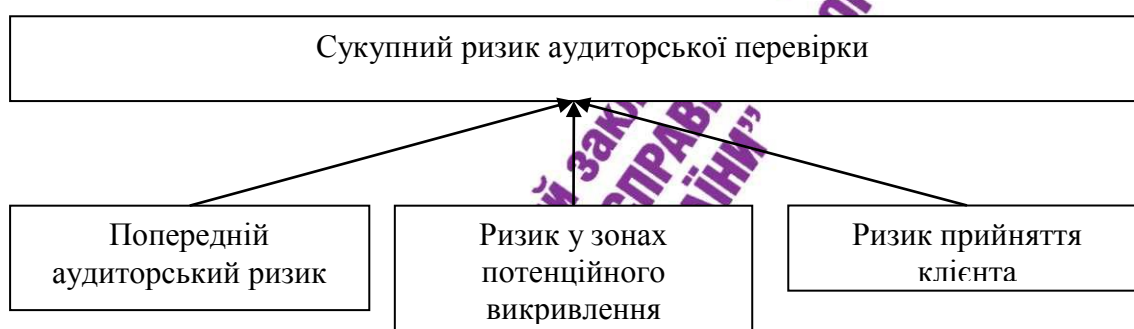


Рисунок 3.5 – Модель оцінки сукупного аудиторського ризику на попередньому етапі планування аудиту

Таким чином, нами передбачається проводити оцінку сукупного рівня ризику на основі наступних трьох складових: попередній аудиторський ризик, ризик у зонах потенційного викривлення, ризик прийняття клієнта.

Попередній аудиторський ризик визначається на етапі попереднього планування на основі інформації про бізнес клієнта і враховується при вирішенні питань можливості проведення аудиторської перевірки, а також при формулюванні основних умов договору. Оцінка попереднього аудиторського ризику проводиться шляхом аналізу наявності факту ризикових умов діяльності підприємства, до яких, зокрема, відносимо:

– загальне становище економіки та галузі підприємства;



- економічне та фінансове становище галузі;
- користувачі фінансової звітності;
- керівництво та структура підприємства;
- залежність підприємства по відношенню до інших суб'єктів господарювання;
- використання значних сум притягнених джерел фінансування.

Для систематизації зібраного матеріалу ми рекомендуємо використовувати робочу форму документу «Попередній аудиторський ризик», що представляє собою перелік питань по зонах ризику – внутрішніх та зовнішніх (Додаток Н). При задовільній відповіді більше ніж на половину питань говорять про високий ризик аудитора; незначна кількість задовільних відповідей передбачає низький ризик аудитора.

При оцінці другої складової сукупного аудиторського ризику пропонуємо розглядати такі зони потенційного викривлення (рис. 3.6).

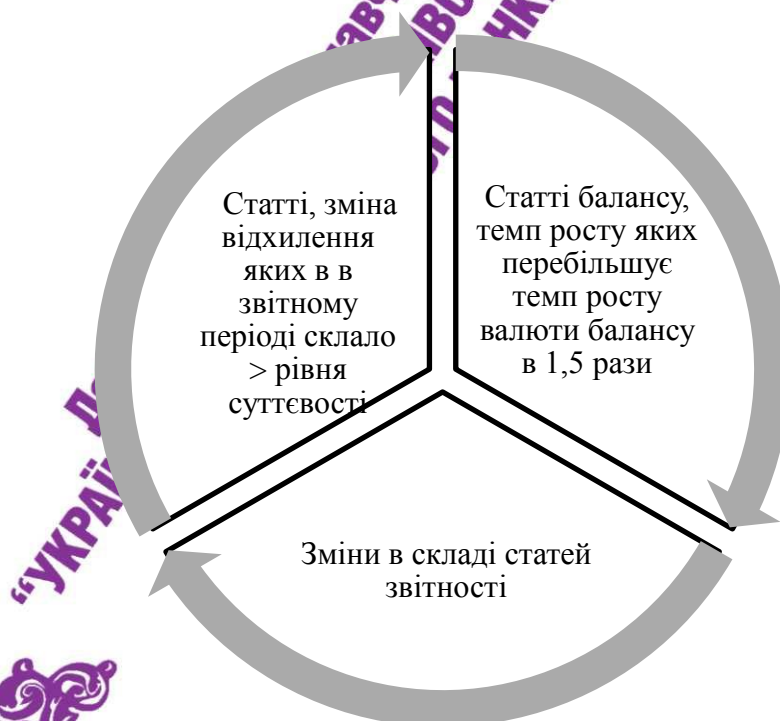


Рисунок 3.6 – Складові зони потенційного викривлення



Виявити області потенційного ризику аудитора дозволяє вживання таких аналітичних процедур, як розрахунок відхилень за аналізований період для окремих статей балансу і порівняння показників бухгалтерської звітності. У пропонованій нами методиці вказані процедури проводяться аудитором заздалегідь на етапі попереднього аналітичного огляду в ході оцінки можливості прийняття клієнта на обслуговування, і таким чином в подальшому йому необхідно лише проаналізувати і систематизувати вже наявні дані.

Отримані результати оформляються у вигляді таблиці, в якій приводяться статті, що перевищують встановлені нормативи, і величини перевищення у відсотках. Дані наводяться окремо по активу і пасиву бухгалтерського балансу. Оцінка результатів вказаної процедури виглядає таким чином (рис. 3.7).

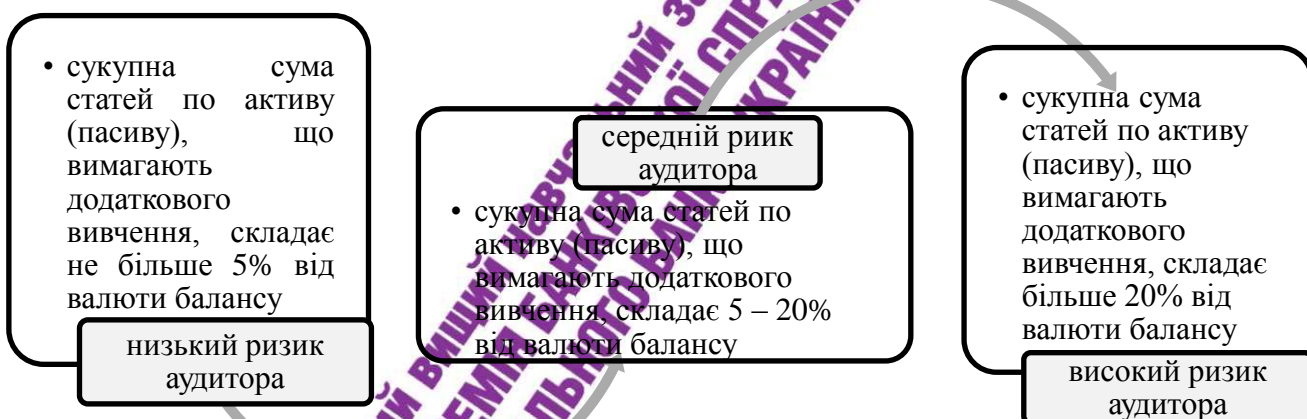
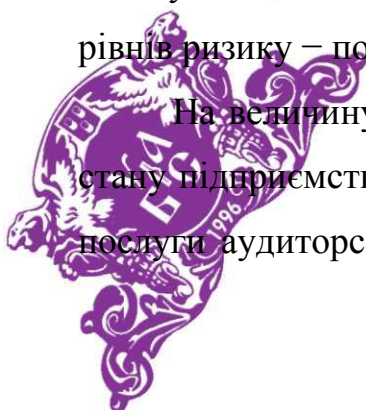


Рисунок 3.7 – Методика оцінки аудиторського ризику по зонам потенційного ризику

Рівень ризику спочатку визначається окремо за показниками активу і пасиву. Загальний ризик аудитора оцінюється по найбільш високому з двох рівнів ризику – по активу або пасиву.

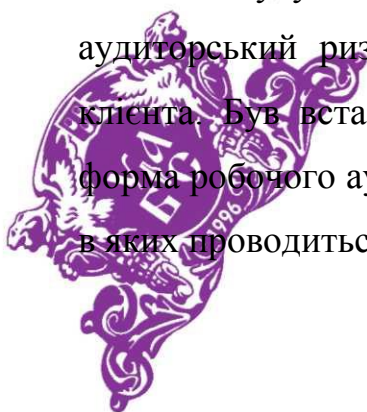
На величину ризику прийняття клієнта робить вплив оцінка фінансового стану підприємства. Одним з проявів вказаного ризику є вірогідність того, що послуги аудиторської фірми не будуть сплачені відповідно до умов договору



через неплатоспроможність клієнта або відмову сплатити унаслідок незадоволеності результатом перевірки, навіть якщо аудиторський висновок, представлений клієнтові, справедливий.

До таких показників належать: чисті активи; валюта балансу; коефіцієнти ліквідності, рентабельності; показники виручки і фінансового результату звітного періоду. Таким чином, рівень ризику прийняття клієнта визначається на етапі планування в результаті аналізу вже наявних даних залежно від поточних значень показників і їх динаміки. Оцінка сукупного рівня аудиторського ризику, що є логічним завершенням запропонованої нами методики проводиться з використанням матриці (Додаток П), в якій систематизуються всі отримані результати. Таким чином, сукупний ризик є ризиком аудитора, на підставі якого складаються план і програма перевірки, визначається об'єм вибіркової перевірки.

Отже, в даному пункті нами було розглянуто основні питання, що виникають на етапі попереднього планування, і відповідно до цих питань нами було запропоновано застосовувати аналітичні процедури згідно розробленого алгоритму. Ми прослідкували взаємозв'язок цілей аудиторської перевірки з обраними процедурами аудиту. Розглянувши різні підходи щодо визначення аудиторського ризику, та його видів, нами була складена модель оцінки сукупного аудиторського ризику, що є відмінною від базової, запропонованої Американським інститутом дипломованих суспільних бухгалтерів (AICPA), та відповідно оснаної на використанні аналітичних процедур ще на етапі попереднього планування з метою економії часових та матеріальних витрат, зокрема для малих та середніх аудиторських фірм. Були детально розглянуті складові сукупного аудиторського ризику, до яких відносимо попередній аудиторський ризик, ризик у зонах потенційного ризику, ризик прийняття клієнта. Був встановлений взаємозв'язок даних складових та запропонована форма робочого аудиторського документу та матриця оцінки сукупного ризику, в яких проводиться аналіз зібраних даних на попередньому етапі планування.





### 3.2 Шляхи вдосконалення методики надання аудиторських послуг в частині оцінювання рівня суттєвості

Одним із основних показників, який аудитор має оцінити на етапі планування є рівень суттєвості. Єдині вимоги стосовно концепції суттєвості та її взаємозв'язку з аудиторським ризиком встановлені в МСА 320 «Суттєвість при плануванні та проведенні аудиту», який слід застосовувати разом із МСА 200 «Загальні цілі незалежного аудитора та проведення аудиту відповідно до Міжнародних стандартів аудиту». Відповідно до МСА 320 інформація вважається суттєвою, якщо її пропуск або викривлення може вплинути на економічні рішення користувачів, прийняті на основі фінансової звітності.

Питання суттєвості розглядається у таких нормативних актах та стандартах (рис. 3.8).



Рисунок 3.8 – Нормативно-правове регулювання поняття «суттєвості»

Так, з таблиці бачимо, що поняття суттєвості згадується у Міжнародних стандартах бухгалтерського обліку, Національних положеннях (стандартах) бухгалтерського обліку, Листі Міністерства фінансів та в Міжнародному Стандарті Аудиту 320.

Таким чином, слід надати інформацію щодо тлумачення поняття «суттєвості» відповідними нормативно-правовими актами, прийнятими відповідними регулюючими органами (табл. 3.3).

Таблиця 3.3 – Сутність поняття «суттєвість» згідно національних та міжнародних нормативно-правових актів

Нормативно-правовий акт	Тлумачення поняття «суттєвості»
МСБО 1 [38] МСБО 8 [34]	Суттєвий — пропуск або викривлення статей є суттєвими, якщо вони можуть, окремо чи у сукупності, впливати на економічні рішення користувачів, прийняті на основі фінансових звітів. Суттєвість залежить від розміру та характеру пропуску чи викривлення, що оцінюються за конкретних обставин. Розмір або характер статті, або їх поєднання, можуть бути визначальним чинником. Кожний суттєвий клас подібних статей слід подавати окремо у фінансових звітах. Статті, неподібні за характером або функцією, слід подавати окремо, крім випадку, коли вони є несуттєвими. Оцінювання того, чи може пропуск або викривлення вплинути на економічні рішення користувача і тому бути суттєвим, потребує розгляду характеристик користувачів.
П(С)БО 1 [27]	Суттєвою вважають інформацію, відсутність якої може вплинути на рішення користувачів фінансової звітності.
Лист Міністерства фінансів України «Про суттєвість у бухгалтерському обліку і звітності» [49]	Суттєвість – характеристики облікової інформації, які визначають її здатність впливати на рішення користувачів фінансової інформації
МСА 320 [66]	Суттєвість виконання означає величину або величини, встановлені аудитором у розмірі, меншому, ніж суттєвість на рівні фінансової звітності, взятої в цілому, для того, щоб зменшити до прийнятного низького рівня достовірність того, що не виправлені та не виявлені викривлення у сукупності перевищать суттєвість на рівні фінансової звітності в цілому.

Як бачимо, тлумачення суттєвості в національних нормативних документах близьке до міжнародного. Однак суттєвість залежить від таких

факторів як оцінки показника або його відносного розміру; характеру показника і конкретних обставин його виникнення. Тому дане визначення суттєвості, яке наведене у вітчизняних нормативних документах, необхідно доповнити тим, що на суттєвість впливає не тільки розмір тої чи іншої статті, а і її характер [64].

У концептуальних основах фінансової звітності часто розглядається поняття суттєвості у контексті підготовки та подання фінансової звітності. Зазвичай мова йдеться про такі питання :

- викривлення, включаючи пропуски, вважаються суттєвими, якщо обґрунтовано очікується, що вони окремо або в сукупності, можуть вплинути на економічні рішення користувачів, що приймаються на основі фінансової звітності;
- судження щодо суттєвості робляться з урахуванням супутніх обставин і залежать від розміру або характеру викривлення, або їх поєднання;
- судження щодо питань, які є суттєвими для користувачів фінансової звітності, робляться на основі розуміння загальних потреб у фінансовій інформації користувачів як групи. Можливий вплив викривлень на окремих користувачів, потреби яких можуть значно відрізнятись, не розглядається.

Визначення рівня суттєвості є предметом професійного судження аудитора та залежить від розуміння аудитором потреб користувачів фінансової інформації. При плануванні аудиту аудитор застосовує судження щодо розміру викривлень, який вважається суттєвим, що є основою для визначення: характеру, часу й обсягу процедур оцінки ризику; ідентифікації та оцінки ризиків суттєвого викривлення; визначення характеру, часу й обсягу подальших аудиторських процедур [66]. При цьому в МСА 320 вказано, що аудитору доцільно припустити, що користувачі





- мають достатнє знання бізнесу, економічної діяльності та бухгалтерського обліку, а також готові вивчати інформацію у фінансовій звітності з належною ретельністю;
- розуміють, що фінансову звітність підготовлено, надано й перевірено з урахуванням рівнів суттєвості;
- визнають невизначеність, притаманну вимірюванню сум, що ґрунтуються на оцінках, судженнях і розгляді майбутніх подій;
- приймаються обґрунтовані економічні рішення на основі інформації, що міститься у фінансовій звітності.

При оцінюванні рівня суттєвості важливим є той факт, що між суттєвістю та аудиторським ризиком існує обернена залежність, тобто, чим вищий рівень суттєвості, тим нижчий рівень аудиторського ризику, і навпаки.

Виконання аналітичних процедур грає величезну роль при оцінці кількісного показника суттєвості. При визначенні рівня суттєвості використовуються такі джерела інформації, як: порівняння інформації фінансових звітів того, що перевіряється і минулих періодів, фінансові співвідношення між даними періоду, що перевіряється. При цьому застосовуються наступні аналітичні процедури: читання зовнішньої звітності, порівняння звітних показників з нормативними значеннями, виявлення тенденції в зміні показників.

Слід зазначити, що в концептуальних основах складання звітності, як в національній так і міжнародній, не наведено порядок розрахунку рівня суттєвості. Також, дана важлива інформація для процесу аудиту не зазначена і в Міжнародному стандарті 320 «Суттєвість при плануванні та проведенні аудиту». Проте, у Листі Міністерства фінансів від 29.07.03 №04230-04108 «Про суттєвість в бухгалтерському обліку і звітності» наданий рекомендаційний порядок розрахунку орієнтованого порогу суттєвості для окремих об'єктів обліку, який ми візьмемо до уваги. В той же час, в Листі зазначено, що суттєвість окремих господарських операцій та об'єктів обліку визначається



керівництвом підприємства, якщо інше не передбачено національними стандартами обліку. Так в Додатку Р наведений повний перелік рівнів суттєвості, що є рекомендованими Міністерством фінансів. Проте, багато підприємств прийняли даний перелік за приклад та використовують в своїй обліковій політиці.

Також необхідно звернути увагу, що поріг суттєвості до об'єктів бухгалтерського обліку в цьому нормативному документі встановлено майже на такому самому рівні, який існує в зарубіжних країнах. Так, в США в якості суттєвих часто розглядають суми, які становлять не менше 5-10 % доходів або активів. Суми, які вважають суттєвими, в будь-якому разі залежать від розміру компанії. Одна і та ж величина може бути критичною для малої фірми і незначною для обороту корпорації або холдингу [31].

З огляду на все вищесказане, ми пропонуємо свій алгоритм знаходження рівня суттєвості (рис. 3.9).

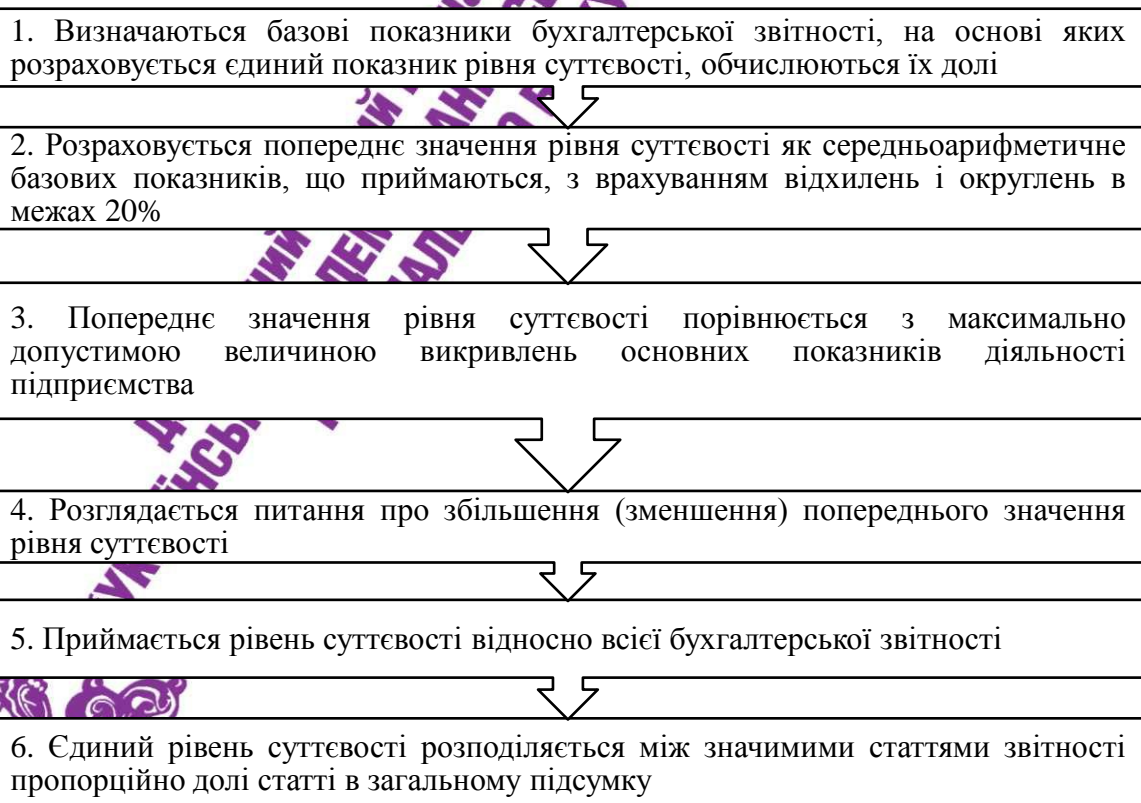
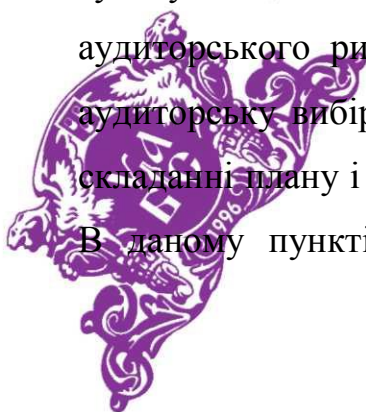


Рисунок 3.9 – Алгоритм оцінювання рівня суттєвості

Перші два етапи здійснюються з врахуванням рекомендацій, приведених в Листі Міністерства фінансів України від 29.07.03 № 04230-04108 «Про суттєвість у бухгалтерському обліку і звітності». На наш погляд, отриману величину єдиного показника рівня істотності необхідно порівняти з максимально допустимою величиною викривлень, наявність яких не спотворить істотним чином основні показники діяльності підприємства, такі як: балансовий прибуток; розмір чистих активів; коефіцієнти поточної ліквідності і забезпеченості власними оборотними коштами. Вказані показники вибрані по наступних причинах. Валовий прибуток і впливаючі з неї безпосередньо показники є одними з найбільш важливих для потенційних партнерів. Розрахунок чистих активів є обов'язковим для акціонерних суспільств, оскільки на підставі цього розрахунку приймаються, зокрема, рішення про зміну величини статутного капіталу. Крім того, саме величина чистих активів найточніше характеризує величину власних засобів підприємства. Розрахунки коефіцієнтів поточної ліквідності і забезпеченості власними оборотними коштами є характерними для визначення ймовірності банкрутства.

У випадку якщо викривлення у розмірі єдиного показника рівня суттєвості не змінюють суттєвим чином ці показники, аудитор може розглянути питання про збільшення рівня суттєвості. Зважаючи на рівень аудиторського ризику та рівня суттєвості, аудитор визначає об'єм вибірки, при цьому враховуються наступні співвідношення: чим нижче рівень суттєвості, тим більше необхідний розмір вибірки; чим менший ризик, який аудитор згоден прийняти, тим більший розмір вибірки.

Таким чином, використання аналітичних процедур на етапі планування аудиту дозволяє виявити найбільш значимі зони аудиту, встановити рівень аудиторського ризику, розрахувати достатній рівень суттєвості, сформулювати аудиторську вибірку. Весь об'єм отриманої інформації береться до уваги при складанні плану і програми аудиту, в ході роботи і при підведенні її підсумків. В даному пункті нами було розглянуто нормативно-правове регулювання





поняття суттєвості в бухгалтерському обліку та аудиті, визначено поняття суттєвості згідно концептуальних основ складання фінансової звітності за МСБО та П(С)БО, та згідно Міжнародного стандарту аудиту 320 та Листа Міністерства фінансів України «Про суттєвість в бухгалтерському обліку і звітності». Нами був запропонований алгоритм визначення рівня суттєвості та складена схема основних зон ризику на підприємстві під час планування аудиту. Також був розглянутий метод аналізу впливу рівня суттєвості на показники діяльності підприємства.

3.3 Застосування розробленої методики та алгоритму для розрахунку аудиторського ризику та рівня суттєвості на прикладі клієнта АФ ТОВ «Сумикооп-аудит»

Приватне акціонерне товариство «Інженерно-технічний центр Екотранспал», основною діяльністю якого є інші види оптової торгівлі, дослідження і розробки у галузі технічних наук, знаходиться в місті Суми та є постійним клієнтом АФ ТОВ «Сумикооп-аудит». З цього приводу нами було взято дане акціонерне товариство як об'єкт аналізу та застосування методики оцінки аудиторського ризику та рівня суттєвості на етапі попереднього планування. Аналізований період був обраний за 2011-2012 роки.

Отже, нашим завданням є оцінити сукупний аудиторський ризик на попередньому етапі планування аудиту, пам'ятаючи, що він складається з попереднього аудиторського ризику, ризику у зонах потенційного викривлення та ризику прийняття клієнта.

Першим кроком в оцінці сукупного ризику буде відповідно визначення попереднього аудиторського ризику, на який впливають загальна економічна інформація про суб'єкта господарювання, його фінансовий стан та відповідно інші загальні організаційні факти, отримані із співбесіди з керівництвом.

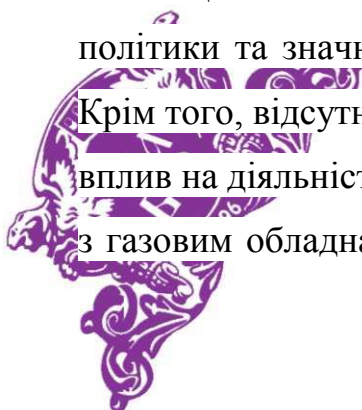


Перш за все необхідно зазначити загальні економічні факти про діяльність підприємства та його галузі, надати інформацію про користувачів фінансової звітності, структуру та зміни в ній, облікову політику, стратегію подальшої діяльності щонайменше на рік, інформацію щодо судових справ та невиконаних угод. Дана інформація допоможе отримати уяву про загальний стан діяльності підприємства.

Так, підприємство створене в 2000 році. В 2011 році було перейменовано в ПрАТ «ІТЦ Екотранспал». ПраТ «Екотранспал» продає запчастини на газове обладнання. Основні клієнти знаходяться в Сумській області, місті Київ, республіці Грузія. Конкуренція незначна, представлена двома підприємствами. Підприємство планує відкриття цеху по виробництву запчастин. Середня кількість постачальників – 15. Управління підприємством здійснюють чотири акціонери, а основні управлінські органи – загальні збори акціонерів та директор. Прийнята та функціонуюча система корпоративного управління товариства відповідає вимогам Закону України «Про акціонерні товариства». Внутрішній контроль за діяльністю товариства здійснювався ревізором.

У Товаристві дочірні підприємства, філії, представництва чи інші структурні підрозділи відсутні. Пропозиції щодо реорганізації з боку третіх осіб протягом звітного періоду не надходили. Облікова політика акціонерного товариства вибрана на 2012 р. затверджена наказом № 2 від 12 січня 2007 р. Амортизація нараховується із застосуванням методу нарахування передбаченого податковим законодавством. Запаси обліковуються за собівартістю. Вибуття запасів відображається за ідентифікованою собівартістю. Фінансові інвестиції відображаються в обліку за собівартістю.

Щодо економічних умов діяльності та галузі, то нестабільність цінової політики та значний податковий тягар мають вплив на діяльність товариства. Крім того, відсутні програми розвитку галузі та державної допомоги. Відчутний вплив на діяльність товариства здійснює інфляція. Основна продукція пов'язана з газовим обладнанням, і тому існує дуже істотний вплив на попит на запасні



частини. Це також пов'язано з ціновою політикою щодо бензину, ціною газу і державною політикою по енергозбереженню.

Щодо фінансування підприємства, то воно здійснюється за принципом самофінансування. Судових спорів, штрафних санкцій в дослідженому періоді, так як і невиконаних договорів немає.

Зібравши загальні дані про клієнта, можна перейти до аналізу основних фінансових показників підприємства (табл. 3.7).

Таблиця 3.4 – Фінансово-економічні показники діяльності ПраТ «ІТЦ Екотранспал»

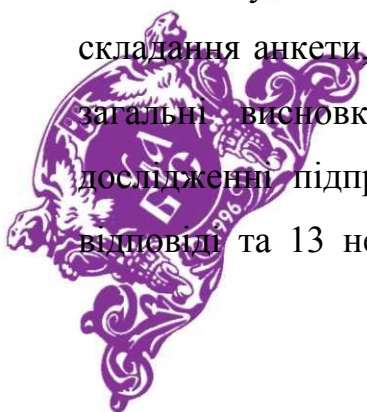
Показники	Роки		Абсолютне відхилення, тис. грн.	Відносне відхилення, %
	2011	2012		
Дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг), тис. грн.,	1142,5	1315	172,5	15,1
Чистий дохід від реалізації продукції, тис. грн.	962,5	1217,1	254,6	26,5
Інші операційні доходи	728,7	173,9	-554,8	-76,1
Собівартість реалізованої продукції, тис. грн.	769,6	839,3	69,7	9,1
Інші операційні витрати	-625,9	-1032,7	-406,8	65,0
Чистий прибуток (збиток) підприємства, тис. грн.	-272,7	-78,3	194,4	-71,3
Валюта балансу, тис. грн.	2380,9	2382,7	1,8	0,1
Власний капітал, тис. грн.	710,8	784,7	73,9	10,4
Власні оборотні кошти, тис. грн.	2009,3	1975,2	-34,1	-1,7
Кредиторська заборгованість, тис. грн.	188,8	189,4	0,6	0,3
Дебіторська заборгованість, тис. грн.	99	225,6	126,6	127,9
Чисті активи, тис. грн.	431,7	469,7	38,0	8,8
Коефіцієнт абсолютної ліквідності, од.	0,08	0,06	0,03	37,5
Коефіцієнт обороту дебіторської заборгованості	2	3	1	50

Отже з даної таблиці, можна визначити та зробити наступні висновки щодо діяльності клієнта – ПраТ «ІТЦ Екотранспал» протягом 2011-2012 рр.



Дохід від реалізації продукції за аналізований період збільшився на 172,5 тис. грн. і становив у 2012 році 1315 тис. грн., що на 15,1% більше ніж у 2011 році. Дана позитивна тенденція пояснюється розширенням діяльності підприємства, диверсифікацією видів продукції, виходу на нові ринки збуту. Відповідно чистий дохід від реалізації збільшився на 26,5%. Але враховуючи, що підприємство отримало збиток у 2012 році в сумі 78,3 тис. грн., що є на 194,4 тис. грн. менше ніж у 2011, слід зазначити, що це цілком пов'язано із збільшенням операційних витрат на 406,8 тис. грн. та собівартості продукції – на 69,7 тис. грн. Також, важливим є те, що інші операційні доходи підприємства впали на 76,1%, що також відобразилось на фінансовому результаті. Зростання кредиторської та дебіторської заборгованості на 0,3% та 127,9% також негативно впливають на загальний фінансовий стан товариства. Чисті активи склали на 2012 рік 469,7 тис. грн., збільшившись відповідно на 38%, та перевищуючи статутний капітал у 5 разів, що є гарним показником. Щодо рентабельності підприємства, то у зв'язку із його збитковістю даний показник не має сенсу рахувати. Щодо ліквідності, то даний коефіцієнт має значення 0,06, що не є достатнім, та скоротився на 37,5% за період. Таким чином, зроблений аналіз фінансового стану підприємства, можна зазначити, що показники, які були досліджені можна взяти до уваги при оцінці аудиторського ризику та рівня суттєвості. Загалом, дивлячись на показники, що відобразили тенденцію до зростання, можна сказати, що рівень ризику прийняття клієнта, що є складовою сукупного аудиторського ризику, можна оцінити як «середній», адже підприємство хоч і є збиткове, проте має в активі оборотні кошти, якими воно зможе розплатитися з аудиторською фірмою.

Наступним етапом в оцінці попереднього аудиторського ризику є складання анкети, яка наведена у Додатку П. На основі анкети можна зробити загальні висновки щодо попереднього аудиторського ризику. Так, при дослідженні підприємства за допомогою анкети ми отримали 23 задовільні відповіді та 13 незадовільних, які потребують детальнішого дослідження. За



запропонованою нами у пункті 3.1 методикою оцінювання попереднього ризику, як складового сукупного, дані результати свідчать про високий рівень ризику, так як нами встановлено, що при задовільній відповіді більш ніж на половину питань, попередній аудиторський ризик вважати «високим».

Наступним етапом нашого аналітичного дослідження є оцінка ризику по зонам потенційного викривлення. Отже, за нашими рекомендаціями, на даному етапі необхідно встановити такі дані:

- статті, зміна відхилення яких склала в звітному періоді більше визначеного рівня суттєвості;
- статті балансу, темп росту яких перебільшує темпи росту валюти балансу у 1,5 рази;
- виявити нові статті звітності.

Проте, для виконання першого завдання необхідно визначити поріг суттєвості для балансових статей, що будуть оцінюватись, відповідно до запропонованого у пункті 3.2 алгоритму знаходження рівня суттєвості.

Отже, згідно першого пункту алгоритму визначаємо базові показники бухгалтерської звітності, на основі яких розраховується єдиний показник рівня суттєвості, обчислюються їх долі. Такими будуть наступні: балансовий прибуток підприємства, чистий дохід від реалізації, валюта балансу, власний капітал та валові витрати підприємства (табл. 3.5). Дані статті беруться із врахування результатів аналізу фінансового стану підприємства, так як вони впливають на показники ліквідності, рентабельності, які виявились незадовільними під після їх аналізу.

При цьому, додамо кожній із статей власний рівень суттєвості виходячи із рекомендованого переліку порогів суттєвості згідно Листа Міністерства фінансів України «Про суттєвість у бухгалтерському обліку і звітності» від 29.07.03 № 04230-04108.



Таблиця 3.5 – Показники звітності для визначення загального рівня суттєвості

Назва базового показника	Значення базового показника бухгалтерської звітності суб'єкта, що перевіряється, тис. грн.	Частка, %	Значення, що використовується для знаходження рівня суттєвості, тис. грн.
1	2	3	4
Балансовий прибуток	692,2	5	34,6
Чистий дохід від реалізації	1217,1	2	24,3
Валюта балансу	2382,7	2	47,7
Власний капітал	784,7	5	39,2
Валові витрати	1872,0	2	37,4

Здійснивши розрахунок частки показників, переходимо до другого пункту нашого алгоритму – розрахуємо попереднє значення суттєвості як середньоарифметичне прийнятих базових показників із врахуванням відхилень та округлень в межах 20%.

Середнє арифметичне показників у 4 стовпці складатиме:

$$C_{ap} = (34,6 + 24,3 + 47,7 + 39,2 + 37,4) / 5 \quad (3.1)$$

$$C_{ap} = 36,7$$

Реалізуючи третій крок алгоритму, нам необхідно попереднє значення суттєвості (середнє арифметичне) співставити з максимально та мінімально допустимою величиною викривлення базових показників діяльності.

Таким чином максимальне значення відрізняється від середнього на:

$$D_{max} = (47,7 - 36,7) / 36,7 \times 100\% \quad (3.2)$$

$$D_{max} = 30\%$$

де  $D_{max}$  – (deviation max.) – максимальне відхилення

Найменше значення відрізняється від середнього на:

$$D_{min} = (36,7 - 24,3) / 36,7 \times 100\% \quad (3.3)$$

$$D_{min} = 34\%$$





Так як значення чистого доходу від реалізації значно відрізняється від середнього (36,7 тис. грн.), – на 34%, то приймаємо рішення про відкидання даного показника із переліку базових для розрахунку суттєвості. Проте, базовий показник з максимальним відхиленням – валюта балансу, який склав 47,7 тис. грн., відхилившись від середнього на 30% пропонуємо залишити для наступних розрахунків. Отже, згідно 4 пункту алгоритму розрахунку рівня суттєвості ми приймаємо рішення про перерахунок середньоарифметичного рівня суттєвості:

$$C_{ap2} = (34,6 + 47,7 + 39,2 + 37)/4 \quad (3.4)$$

$$C_{ap2} = 39,7$$

Після розрахунку відхилення складуть:

- балансовий прибуток – 12,9%;
- валюта балансу – 20%;
- власний капітал – 1,3%;
- валові витрати – 5,8%.

З метою усереднення відхилень згідно нашого алгоритму ми можемо округлити отримане значення в межах 20%. Так, за рівень суттєвості будемо приймати 42 тис. грн., що є допустимим округленням на 5%. Після округлення відхилення між показниками складуть:

- балансовий прибуток – 18%;
- валюта балансу – 13%;
- власний капітал – 7%;
- валові витрати – 11%.

Після розрахунку суттєвості можемо почати оцінку другої складової сукупного аудиторського ризику – ризику потенційних зон викривлення. Отже, в першу чергу необхідно скласти аналітичну таблицю, застосовуючи аналітичну процедуру порівняння залишків відповідних статей на початок і



кінець звітної періоду, де будуть відобразатися відповідні відхилення, які склали в звітному періоді більше ніж визначений рівень суттєвості (табл. 3.9).

Таблиця 3.6 – Зміни в статтях балансу, відхилення яких склали більше розрахованого рівня суттєвості

Назва статті балансу	Актив балансу		
	Значення на початок звітної періоду, тис. грн.	Значення на кінець звітної періоду, тис. грн.	Абсолютне відхилення, тис. грн.
Первісна вартість основних засобів	497,6	577,1	79,5
Готова продукція	321,7	137,8	183,9
Дебіторська заборгованість за товари, роботи, послуги:	99	225,6	126,6
- чиста реалізаційна вартість; - первісна вартість	99	225,6	
Дебіторська заборгованість за розрахунками з бюджетом	223	336,1	103,1
Пасив балансу			
Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	618,3	692,2	73,9
Інші поточні зобов'язання	1395,7	1323	72,7

Нагадаємо, що із проведеного нами опитування управлінського складу підприємства наведеного у Додатку У, було встановлено, що резерв сумнівних боргів для дебіторської заборгованості не був передбачений у досліджуваному періоді, тому показники чистої реалізаційної вартості та первісної вартості є однаковими, що також звертає на себе увагу з точки зору аудиторського ризику.

Отже, встановивши перелік статей, які потребують додаткового дослідження, слід перейти до другої аналітичної процедури встановленою нами в загальній схемі оцінювання ризику потенційного викривлення, наведеного в пункті 3.1, – виявлення статей балансу, темп росту яких перевищує темп росту ваготи балансу в 1,5 рази.

Для цього також скористаємося узагальнюючою аналітичною таблицею (3.7).



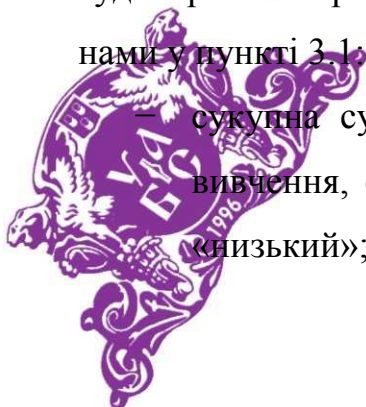
Таблиця 3.7 – Визначення статей, що перевищують темп росту валюти балансу у 1,5 рази

Назва статті балансу	Значення на початок звітного періоду, тис. грн.	Значення на кінець звітного періоду, тис. грн.	Темп росту, %	Перевищення темпу росту валюти балансу (> 1,5)
Валюта балансу	2380,90	2382,70	100,08	-
Дебіторська заборгованість за товари, роботи, послуги:	99	225,6	227,88	2,28
- чиста реалізаційна вартість;	99	225,6		
- первісна вартість				

Таким чином, ми виявили статті, що підлягають більш ретельному вивченню із-за перевищення ними рівня допустимої суттєвості та темпу росту валюти балансу у 1,5 рази. Слід зазначити, що згідно третьої складової оцінки ризику зон потенційного викривлення, нових статей для обліку фінансовій звітності не з'явилося. Також важливим є те, що в ході проведення додаткового опитування, нами було встановлено, що рівень відхилення показника основних засобів перевищив суттєву норму із-за того, що в звітному періоді було придбано основних засобів на суму 80 тис. грн. Щодо готової продукції, то її зменшення викликано реалізацією значної частини товарів протягом періоду за значно швидкий час. Згідно вищесказаного, ми вважаємо, що дані статті не слід включати процедури оцінювання сукупного рівня аудиторського ризику, проте зміни в даних статтях слід відзначити у інформації про емітента та у Примітках до фінансової звітності.

Так, відкинувши зайві статті проведемо оцінку сукупного рівня аудиторського ризику за допомогою критеріїв оцінювання, запропонованих нами у пункті 3.1.

- сукупна сума статей по активу (пасиву), що вимагають додаткового вивчення, складає не більше 5% від валюти балансу - ризик аудитора «низький»;





- сукупна сума статей по активу (пасиву), що вимагають додаткового вивчення, складає 5 - 20% від валюти балансу - ризик аудитора «середній»;
- сукупна сума статей по активу (пасиву), що вимагають додаткового вивчення, складає більше 20% від валюти балансу - ризик аудитора «високий».

Таким чином, визначені критерії дозволять дати оцінку сукупному аудиторському ризику під час попереднього планування. Застосуємо для цього аналітичну таблицю (3.8).

Таблиця 3.8 – Оцінка загального рівня суттєвості згідно встановлених критеріїв оцінювання

Оцінка сукупного ризику статей активу балансу			
Назва статті балансу	Значення на кінець звітного періоду, тис. грн	Відповідність критеріям <5%; 5–20%; >20% валюти балансу	Оцінка сукупного ризику
Дебіторська заборгованість за товари, роботи, послуги: - чиста реалізаційна вартість; - первісна вартість	225,6	33	«високий»
	225,6		
Дебіторська заборгованість за розрахунками з бюджетом	336,1		
Всього по активу балансу	787,3		
Оцінка сукупного ризику статей пасиву балансу			
Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	692,2	85	«високий»
Інші поточні зобов'язання	1323		

Отже, ми визначили сукупний рівень аудиторського ризику згідно «проблемних» статей активу та пасиву балансу, як «високий». Крім того, була дана оцінка кожного структурного елемента моделі оцінювання сукупного аудиторського ризику, яка була запропонована нами у пункті 3.1, і застосована



на прикладі ПраТ «ІТЦ Екотранспал», що є постійним клієнтом АФ ТОВ «Сумикооп-аудит». Далі, маючи три оцінки складових сукупного ризику на етапі попереднього планування, ми можемо оцінити загальний ризик аудитора за допомогою матриці оцінювання загального ризику аудитора, розробленої за нашими рекомендаціями (Додаток Ф). Результат оцінювання наведемо у вигляді рисунку 3.10.

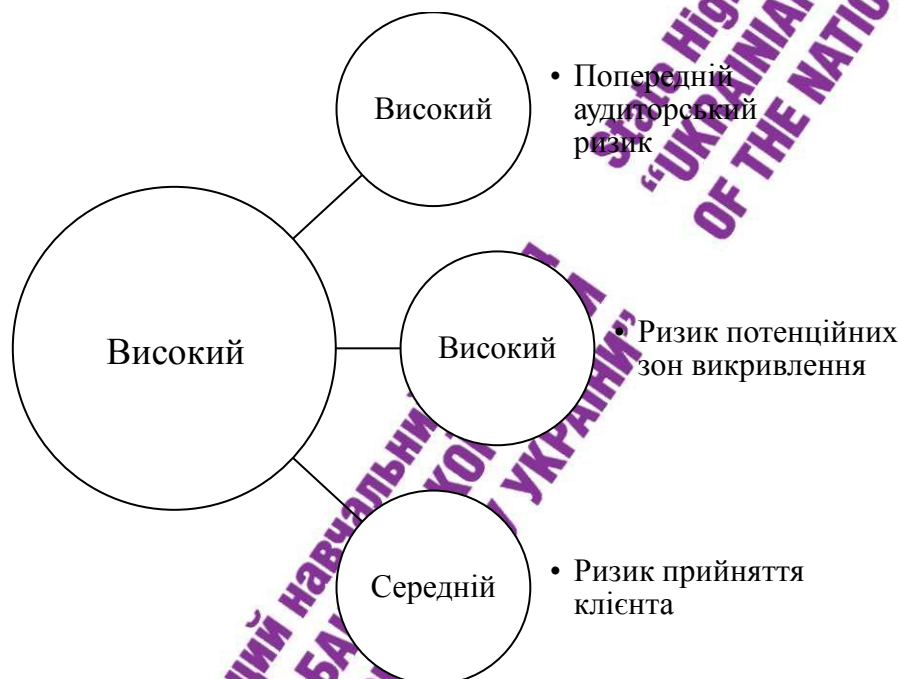


Рисунок 3.10 – Оцінка загального аудиторського ризику

Отже, за запропонованим алгоритмом оцінювання сукупного аудиторського ризику на етапі попереднього планування ми визначили рівень сукупного аудиторського ризику, який допоміг нам визначити загальний рівень аудиторського ризику в цілому, що дасть змогу приймати рішення щодо подальших процедур аудиту. В цілому, в даному пункті були розглянуті на прикладі клієнта АФ ТОВ «Сумикооп-аудит» ПраТ «Екотранспал» застосування аудиторських процедур з метою оцінки аудиторського ризику та рівня суттєвості. Всі отримані результати були узагальнені та наведені у відповідних аналітичних таблицях. Поставленої мети було досягнуто завдяки розробленій методиці оцінювання аудиторського ризику та рівня суттєвості в

попередніх двох пунктах. Дані методики були сформульовані з урахуванням основних нормативно-правових актів, що регулюють питання суттєвості та наукових праць економістів, які також займалися даними питаннями.

**Державний вищий навчальний заклад  
“УКРАЇНСЬКА АКАДЕМІЯ БАНКІВСЬКОЇ СПРАВИ  
НАЦІОНАЛЬНОГО БАНКУ УКРАЇНИ”**

**State Higher Educational Institution  
“UKRAINIAN ACADEMY OF BANKING  
OF THE NATIONAL BANK OF UKRAINE”**





## РОЗДІЛ 4. ОХОРОНА ПРАЦІ І БЕЗПЕКА У НАДЗВИЧАЙНИХ СИТУАЦІЯХ В АФ ТОВ «СУМИКООП-АУДИТ»

### 4.1 Правові та організаційні основи охорони праці

Кожна людина для забезпечення своїх життєво необхідних потреб здійснює певний вид трудової діяльності. Така діяльність людини супроводжується потенційною небезпекою, може призводити до травм, захворювань тощо. Тому для мінімізації таких негативних явищ у процесі трудової діяльності людини розробляються і закріплюються державою методологічні основи, правові бази охорони праці трудящих. Оцінка стану охорони праці й ефективності заходів для її поліпшення є однією з основних задач керування охороною праці.

Проведемо аналіз стану охорони праці на прикладі АФ ТОВ «Сумикооп-аудит».

Так як фірма є суб'єктом малого підприємництва та в штаті працює лише п'ять працівників, службу охорони праці створювати не доцільно. Тому, фірма залучає стороннього спеціаліста на договірних умовах, який має вищу спеціальну освіту з охорони праці, виробничий стаж роботи більше трьох років у відповідній галузі. Підпорядковується служба охорони праці безпосередньо директору фірми.

У зв'язку з цим служба охорони фірми очолена інженером з охорони праці, який здійснює контроль за станом питань охорони праці, електро та пожежної безпеки, та відповідно здійснює контроль за дотриманням правил, вимог, норм та інструкцій з питань охорони праці безпосередньо на робочих місцях. Крім того, на відповідальну особу покладено наступні цілі для реалізації:

— здійснювати контроль за безпекою приміщення та робочих процесів;



- забезпечувати працюючих засобами індивідуального та колективного захисту;
- забезпечувати професійну підготовку працівників із питань охорони праці, вести пропаганду безпечних методів праці;
- забезпечувати оптимальні режими праці і відпочинку працюючих.

Залучений спеціаліст зі сторони керується у своїй діяльності законодавством України про охорону праці і про працю, міжгалузевими і галузевими нормативними актами з охорони праці і Положенням про службу охорони праці [44].

Основними функціями, покладеними на фахівця з охорони праці, є:

- підготовка проектів наказів з питань охорони праці;
- складання звітності з охорони праці за встановленими формами;
- здійснення оперативного-методичного керівництва роботою з охорони праці.
- проведення з працівниками вступного інструктажу з охорони праці;
- ведення обліку та проведення аналізу причин виробничого травматизму, професійних захворювань, аварій, заподіяної ними шкоди;
- забезпечення належного оформлення і зберігання документації з охорони праці, а також своєчасної передачі її до архіву для тривалого зберігання згідно з установленим порядком;
- складання
- переліків професій, посад і видів робіт, на які повинні бути розроблені інструкції з охорони (безпеки) праці, що діють в межах підприємства, надання методичної допомоги під час їх розроблення;
- інформування працівників про основні вимоги законів, інших нормативно-правових актів та актів з охорони праці, що діють в межах підприємства.

Відповідно до завдання служби охорони праці, що полягає в проведенні професійної підготовки, підвищенні кваліфікації працівників з питань охорони



праці, пропаганди безпечних методів праці, в АФ ТОВ «Сумикооп-аудит» був виданий Наказ директора підприємства від 11 січня 2012 року «Про організацію та проведення інструктажів з питань охорони праці та пожежної безпеки на підприємстві». Усі працівники при прийнятті на роботу і в процесі роботи проходять на підприємстві інструктаж з питань охорони праці, надання першої медичної допомоги потерпілим від нещасних випадків та правила поведінки при виникненні небезпечної ситуації.

Перед перевіркою знань з питань охорони праці на підприємстві організуються навчання та консультації. Допуск до роботи осіб, які не пройшли навчання та перевірку знань правил охорони праці, забороняється. Повторна перевірка знань з охорони праці проводиться не рідше одного разу на рік, а керівника фірми – одного разу на три роки [10].

За характером і часом проведення інструктажі з питань охорони праці підрозділяються на вступний, первинний, повторний, позаплановий та цільовий.

Вступний інструктаж з питань охорони праці проводиться з:

- усіма працівниками, які щойно прийняті на роботу (постійну або тимчасову) незалежно від їх освіти, стажу роботи за цією професією або посади;
- працівниками, які знаходяться у відрядженні та з водієм транспортних засобів;
- учнями, вихованцями та студентами в навчально-виховних закладах перед початком трудового і професійного навчання.

Перелік основних питань інструктажів в АФ ТОВ «Сумикооп-аудит» зазначений у «Програмі вступного протипожежного інструктажу».

Так як аудиторська фірма не є виробничим підприємством, а спеціалізується виключно на наданні послуг, спеціальних інструктажів щодо виробничої безпеки та небезпечних умов праці під час виробництва не передбачено.





В ході роботи був проведений аналіз відповідності наявного переліку нормативно-правових актів існуючим вимогам (Додаток С).

Аналізуючи Додаток Т можна зробити висновок, що до питань охорони праці в АФ ТОВ «Сумикооп-Аудит» відносяться дуже відповідально, про що свідчить наявність великої кількості нормативно-правових актів з питань охорони праці, а також їх належний стан, вигляд та відповідність чинному законодавству. Дотримання даних документів чітко контролюється залученою зі сторони особою з питань охорони праці а також директором фірми, на якого покладено відповідальність за реалізацію належної організації служби охорони праці фірми, про що, також, свідчать записи у журналах, а також протоколи перевірки знань співробітників фірми з питань охорони праці.

#### 4.2 Аналіз санітарно-гігієнічних умов праці

Аудиторська фірма ТОВ «Сумикооп-аудит» знаходиться на першому поверсі в офісному приміщенні за адресою: м. Суми, вул. Троїцька 1. Будинок знаходить в ста метрах від проїзної дороги, що не створює зайвого шуму. Площа офісу площа складає  $30 \text{ м}^2$ , висота 3 м, приміщення має два великих вікна. У фірмі працює п'ять чоловік, як це було вказано в першому пункті даного розділу.

Робоче місце працівника фірми складається з наступних елементів:

- робочий стіл;
- робочий стілець;
- комп'ютер та принтер;
- робочий телефон.

Згідно державними стандартами, СНіП 2.09.04-87, площа одного робочого місця має бути не менше  $4,0 \text{ м}^2$ . У даному офісі, що складається з двох кабінетів, на кожного працівника припадає приблизно  $6 \text{ м}^2$ , що є позитивною ознакою організації належних умов праці. Висота приміщення – не



менше 2,5 м . Отже, нормативи розмірів та забезпечення працюючих робочою площею в офісі дотримано.

Із меблів у приміщенні наявні: 7 робочих столів, 6 стільців, 1 крісло, 3 шафи для зберігання документів та зразків готової продукції.

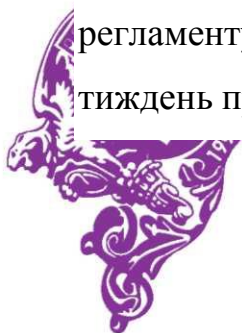
Перераховані меблі розташовані правильно відповідно до їх функціонального призначення. Кількість меблів та знарядь праці (комп'ютери, принтер тощо) відповідають кількості, змісту та особливостям виконуваної роботи.

При розміщенні робочих місць з ЕОМ дотримано наступні вимоги: робочі місця розміщуються на відстані 2 м від стін; прохід між робочими місцями 2 м. Дані норми на досліджуваному підприємстві виконані. Проте, робочі столи не обладнані підставкою для ніг. Робоче сидіння користувача не має знімних і стаціонарних підлокітників, що призводить до максимуму несприятливої дії на кистьові суглоби рук.

Екран монітору і клавіатура розташовані на оптимальній відстані від очей користувача. Розмір рідкокристалічного монітору по діагоналі «17», а відстань до очей працюючого 630 мм. Клавіатура розташовується на столі, відстань від неї до краю столу може регулюватися користувачем, що не є порушенням норм.

Для забезпечення дотримання норм пожежної безпеки, приміщення оснащено двома переносними вогнегасниками, планом евакуації (Додаток Т), протипожежними сигналізаціями (4 шт.).

По характеру трудової діяльності обов'язки, які виконуються працівниками відділення банку відносяться до групи В (творчі види діяльності, потребуючі прийняття у процесі рішення при відсутності відомого алгоритму). Співробітники відділу працюють на протязі п'яти днів на тиждень, з 8:00 до 17:00 з перервою на 1 годину, що є дотриманням КЗзП ст. 50, а також ст. 66, яка регламентує встановлення перерви для працівників. Таким чином робочий тиждень працівників триває 40 годин.



Що стосується опалення, то АФ ТОВ «Сумикооп-аудит» використовує комунальне опалення. Освітлення використовується як штучне та і природне. Два вікна мають змогу повністю забезпечувати робочий персонал відділу в сонячний день. В несонячний день, особливо взимку, використовується загальне штучне освітлення. При цьому на кожному робочому столі стоять настільні лампи. Вентиляція використовується природна (вікна, двері). У приміщенні розташовано п'ять персональних комп'ютерів, два лазерних принтери, мікрохвильова піч, холодильник та кавоварка. Напруга джерела живлення, що використовується складає 220 В. За небезпекою ураження електричним струмом управлінське приміщення відділу належить до приміщень без підвищеної небезпеки ураження електричним струмом працюючих.

Що стосується температурного режиму, то у приміщеннях витримуються оптимальні норми температури повітря, а саме: у холодний період року 20-23<sup>o</sup>С, відносна вологість повітря 40-60%, швидкість руху повітря 0,2 м/сек. У теплий період року температура 22-25<sup>o</sup>С, відносна вологість в приміщенні 40-60%, швидкість руху повітря – 0,2 м / сек.

Приміщення фірми характеризується низьким рівнем шуму, оскільки, як зазначалося вище, офісні приміщення оснащено вікнами та стінами з підвищеним рівнем шумоізоляції. Крім того, на підприємстві встановлено безшумний режим принтерів. Рівень звуку у аналізованому приміщенні складає близько 60 дБА.

На працівників відділу, оскільки вони працюють із електронними апаратами (комп'ютери, копіювальне обладнання тощо), впливають наступні небезпечні і шкідливі виробничі фактори:

- підвищена чи знижена температура, вологість, рухомість повітря робочої зони;
- високе значення напруги в електричній мережі;
- недостатнє освітлення робочої зони;





- підвищений рівень шуму на робочому місці;
- підвищений рівень ультрафіолетового випромінювання [30].

З метою нівелювання впливу небезпечних та шкідливих робочих факторів необхідно виконувати наступні заходи:

- перед початком роботи з електронними апаратами необхідно впевнитись в їх справності;
- забороняється торкатися корпусу комп'ютеру з тильного його боку;
- необхідно стежити за тим, щоб кабель підведення струму не перекручувався і був захищений від пошкоджень; забороняється виймати будь-який кабель, що з'єднує вузли апарату;
- необхідно запобігати перегріву електронних апаратів, для чого робляться перерви в роботі;
- після закінчення роботи необхідно вимкнути електронні прилади від мережі, прибрати робоче місце.

Виконання наведених заходів з охорони праці для персоналу забезпечить нівелювання впливу небезпечних та шкідливих факторів, окрім того, допоможе зберегти здоров'я та життя працівників підприємства. Збережене здоров'я працівників сприятиме підвищенню продуктивності праці.

Для працівників, які постійно мають справу із електронними пристроями, особливо комп'ютерами, головною проблемою є швидка зорова втомлюваність. Гострота даної проблеми напряму залежить від загального освітлення приміщення, тому освітлення потребує систематичного догляду, правильної експлуатації освітлювальної установки та контролю освітленості на робочих місцях не менше одного разу на рік. Відносно світлових отворів робочі місця розташовані так, що природне освітлення падає з лівого боку, що відповідає встановленим нормам. Система штучного освітлення кабінету представлена лампами розжарювання потужністю 150 Вт

З урахуванням усіх описаних вище характеристик, умови праці на ТОВ «Сумикооп-аудит» на основі Гігієнічної класифікації віднесено до 1 класу



– оптимальні умови, при яких зберігається не лише здоров'я працюючих, а й створюються передумови для підтримання високого рівня працездатності.

#### 4.3 Профілактика травматизму та професійних захворювань

Аналізуючи акти про професійне захворювання (ф. 7-Г) та лікарняні листи за останні 3 роки, розраховуємо показники стану професійних захворювань (табл. 4.1).

Таблиця 4.1 – Показники стану виробничого травматизму та професійних захворювань

№	Показник	2010 р.	2011 р.	2012 р.
1	Середньорічна кількість працюючих (Р), чол	7	6	5
2	Кількість захворювань (N <sub>з</sub> )	2	1	3
3	Втрати працездатності через захворювання, дн (Т <sub>з</sub> )	28	14	16
4	Коефіцієнт частоти (на 10 працюючих): • захворювань (К <sub>чз</sub> ) (К <sub>чз</sub> = N <sub>з</sub> · 10/Р)	2,9	1,7	6
5	Коефіцієнт тяжкості: • захворювань (К <sub>тз</sub> ) (К <sub>тз</sub> = Т <sub>з</sub> / N <sub>з</sub> )	14	14	5,3
6	Коефіцієнт втрати робочого часу (К <sub>в</sub> ) (К <sub>в</sub> = К <sub>ч</sub> · К <sub>т</sub> )	40,6	23,8	31,8

З даної таблиці можна також розрахувати деякі коефіцієнти.

1. Показник інтенсивності випадків захворювань (на 10 працюючих):

$$I_{I3} = 10 \cdot C/P = 10 \cdot 3/5 = 6 \quad (2.1)$$

де С – кількість випадків захворювань;

Р – загальна кількість працюючих.

2. Показник непрацездатності (на 10 працюючих):

$$I_{HI} = 10 \cdot D/P = 10 \cdot 16/5 = 32, \quad (2.2)$$



де  $D$  – кількість днів непрацездатності через захворюваність;

$P$  – загальна кількість працюючих.

3. Показник тривалості захворювання:

$$P_{TP} = 100 \cdot D / C = 10 \cdot 16 / 3 = 53,3, \quad (2.3)$$

де  $C$  – кількість випадків захворювань

Наступним кроком буде визначення типу приміщення АФ ТОВ «Сумикооп-аудит» за вибухопожежною та пожежною безпекою. Аналізоване приміщення за безпекою виникнення пожежі відповідно до ОНТП 24-86 належить до категорії В (пожежонебезпечні – в ньому наявні легкозаймисті речовини – папір, дерево, техніка). Робоча зона відноситься до класу П-Па. За вимогами НПАОП, для робочих місць користувачів ПК, приміщення з ПК мають II ступінь вогнестійкості.

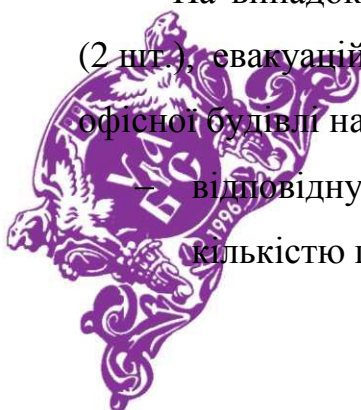
Можливими причинами пожежі можуть бути:

- коротке замикання в електричній мережі, що може спричинити загоряння наявних легкозаймистих речовин;
- займання паперу, дерева через необережне поводження з вогнем;
- поширення вогню з сусідніх приміщень.

Попередити пожежу можна шляхом розроблення правил безпечної поведінки із вогнем, усуненням можливості виникнення короткого замикання. У разі виникнення пожежі своєчасно та з мінімальними наслідками дають можливість загасити її наявні пожежна сигналізація та вогнегасники.

На випадок пожежі передбачені на шляху евакуації робочих – проходи (2 шт.), евакуаційні виходи (7 шт.). У будівлях, що знаходяться на території офісної будівлі на випадок пожежі передбачено:

- відповідну довжину і ширину евакуаційних виходів з мінімальною кількістю поворотів;





- відповідну пропускну здатність дверних отворів, які легко відкриваються;
- необхідну кількість сходових кліток і зовнішніх пожежних драбин.

У цілому, безпечна евакуація має забезпечуватись комплексом об'ємно-планувальних, конструктивних, інженерно-технічних рішень, які слід приймати з урахуванням призначення категорії за вибухопожежною та пожежною небезпекою, ступеня вогнестійкості поверховості будівлі та кількості людей, що підлягають евакуації.

У приміщенні офісу забороняється:

- влаштовувати тимчасові електромережі, прокладати електричні проводи безпосередньо по горючій основі, експлуатувати електроприлади, які мають механічні пошкодження;
- захащувати підступи до засобів пожежогасіння та шляхи евакуації;
- курити, використовувати легкозаймисті рідини;
- проводити вогневі, зварювальні та інші роботи без спеціального дозволу;
- вмикати електронагрівальні прилади без негорючих підставок та в місцях, де їх використання не передбачено.

У випадку виникнення пожежі в приміщенні офісу необхідно виконати наступні дії:

- терміново повідомити пожежну охорону по телефону 101, вказати адресу приміщення, кількість поверхів, місце виникнення пожежі, наявність людей;
- організувати евакуацію людей та матеріальних цінностей;
- повідомити про виникнення пожежі адміністрацію;
- вимкнути у разі необхідності струмоприймачі та вентиляцію;
- розпочати гасіння пожежі наявними первинними засобами пожежогасіння;



- організувати зустріч підрозділів пожежної охорони та надати їм консультаційну та іншу допомогу в процесі гасіння пожежі.

Дотримання усіх вимог пожежної безпеки працівниками підприємства дозволить уникнути пожежі, а у випадку її виникнення – виконання усіх необхідних заходів пожежогасіння дозволить зменшити матеріальні збитки та уникнути людських жертв.

Отже, можна зробити висновки, що в АФ ТОВ «Сумикооп-аудит» виконуються умови по охороні праці робітників. Більша частина рекомендованих нормативно-правових актів є наявними в АФ ТОВ «Сумикооп-аудит». Обов'язкові нормативно-правові акти наявні на підприємстві в повному обсязі.



Державний вищий навчальний заклад  
"УКРАЇНСЬКА АКАДЕМІЯ БАНКІВСЬКОЇ СПРАВИ  
НАЦІОНАЛЬНОГО БАНКУ УКРАЇНИ"

State Higher  
INSTITUTION  
OF BANKING  
TRAINING  
OF THE NATIONAL  
BANK OF UKRAINE

Institution  
OF BANKING  
TRAINING

## ВИСНОВКИ

Аудиторська діяльність в Україні продовжує успішно розвиватись з моменту прийняття Закону України «Про аудиторську діяльність» від 22 квітня 1993 року. Регулювання системи аудиторської діяльності здійснюється як державними органами та відповідними законодавчими нормативними актами, так і міжнародними стандартами аудиту, представленими Міжнародною Федерацією бухгалтерів, та прийняті в якості національних. Проте, надання аудиторських послуг, що є невід'ємною системою аудиторської діяльності, у зв'язку зі світовою інтеграцією потребує ретельного вивчення та вдосконалення згідно міжнародних вимог. Зокрема слід приділяти пильну увагу організації та методиці надання аудиторських послуг, їх регулюванню з боку держави і міжнародних професіональних інститутів, та провадженню їх суб'єктами аудиторської діяльності.

Більшістю експерти аудиторські послуги визначені, як процес контролю з метою підвищення ступеня довіри визначених користувачів до фінансової звітності, яку досягають через висловлення аудитором думки про те, чи складена фінансова звітність у всіх суттєвих аспектах відповідно до застосованої концептуальної основи фінансової звітності.

Потреба в аудиторських послугах виникла із необхідністю встановлення та підтвердження належного рівня довіри власниками капіталу, інвесторами, державними контрольними службами та іншими користувачами фінансової інформації до керівництва даних суб'єктів, що відображають результати діяльності у наданих ними фінансових звітах. Тому дослідження даної проблематики є актуальним. Багато вчених присвятили свої наукові праці вивченню даної теми. Аналіз нормативних джерел та наукових публікацій дає змогу класифікувати аудиторські послуги згідно потреб клієнтів та відповідної мети таких послуг.





Питання аудиторського ризику та суттєвості в аудиті залишається також дуже важливим в процесі планування аудиту та прийняття рішення щодо обирання тих чи інших аудиторських процедур. Правильно обрана модель оцінки даних показників у їх коректному взаємозв'язку дає змогу аудитору визначити правильний об'єм вибірки, доцільні процедури, та головне – зекономити час на проведення аудиту.

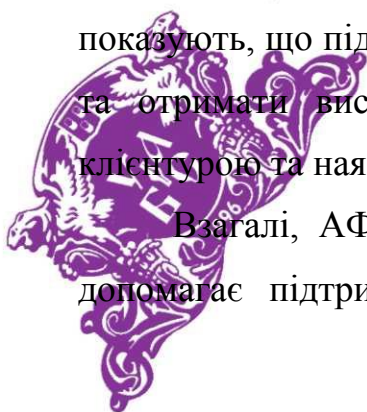
Здійснивши фінансово-господарський аналіз АФ ТОВ «Сумикооп-аудит», ми визначили, що, ліквідність фірми знаходиться на належному для ефективного функціонування рівні, проте рентабельність фірми впала за останні три роки у зв'язку із збитковістю фірми за даний період. Не зважаючи на це, фірма має високу здатність для оперативного погашення своїх зобов'язань та гарний потенціал довгострокового розвитку.

Показники фінансової стійкості фірми мали тенденцію до зростання, маючи достатні коефіцієнти автономії та фінансової стійкості, проте фірма потребує зміцнення рівня фінансування.

Аналіз ділової активності фірми дав змогу встановити, що показники АФ ТОВ «Сумикооп-аудит» мали добрі темпи росту, а тому можна стверджувати, що ринкові показники підприємства покращуються. Зокрема за рахунок скорочення термінів погашення дебіторської та збільшення термінів погашення кредиторської заборгованостей тривалість операційного та фінансового циклу скоротилася.

Загалом, фінансове положення АФ ТОВ «Сумикооп-аудит» можна вважати як волатильне, адже підприємство має проблеми з рентабельністю та деякі негаразди з діловою активністю, але наявний потенціал підприємства, його частка на ринку, результативні показники діяльності за останній рік показують, що підприємство має змогу значно покращити свій фінансовий стан та отримати високі конкурентні переваги, за рахунок міцних зв'язків з клієнтурою та наявній фінансовій міцності, незалежності та ліквідності.

Взагалі, АФ ТОВ «Сумикооп-аудит» має базу постійних клієнтів, що допомагає підтримувати фінансову забезпеченість підприємства. У фірми

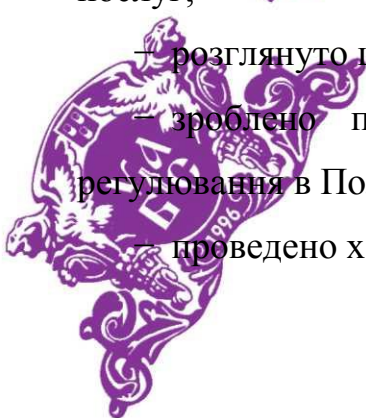


завжди є замовлення на проведення аудиту, крім того, фірма надає послуги з консультування щодо питань бухгалтерського обліку, системи оподаткування підприємств, юридичне консультування. Кількість замовлень аудиторських послуг в цілому збільшився за останній рік на 2,8%, консультаційні послуги на 5,8%, а податкові консультації з питань оподаткування на 5,2%. Щодо інших аудиторських послуг, таких як юридичні консультації, то їх кількість впала на 5,5%.

Проведений нами аналіз методики надання аудиторських послуг на АФ ТОВ «Сумикооп-аудит» показав, що фірма використовує різні підходи щодо методики проведення аудиторських перевірок. Вони базуються на міжнародних стандартах аудиту та інших нормативно-правових актах. Аудитори фірми також використовують власні підходи щодо аудиту, спираючись на професійне судження. Однак, нами було запропоновано власну розроблену методику надання аудиторських послуг в частині оцінювання аудиторського ризику та рівня суттєвості на попередньому етапі планування з метою визначення сукупного аудиторського ризику ще до початку проведення перевірки та впливу його складових елементів на загальний аудиторський ризик. Нами була складена та розрахована модель, яку ми застосували на прикладі постійного клієнта фірми – ПраТ «ІТЦ Екотранспал».

Крім того, нами було досягнуто такі цілі:

- досліджено теоретичні аспекти економічної сутності та класифікації аудиторських послуг із наведенням підходів різних наукових та нормативно-правових джерел;
- проаналізувано нормативно-правове забезпечення надання аудиторських послуг;
- розглянуто цикл та етапи планування аудиторських послуг;
- зроблено порівняльну характеристику аудиторської системи та її регулювання в Польщі і в Україні, знайти спільні та відмінні риси;
- проведено характеристику фінансово-господарської діяльності фірми;



– розглянуто класифікацію аудиторських послуг в аудиторській фірмі ТОВ «Сумикооп-аудит», що є базою переддипломної практики, та визначити їх відповідність переліку послуг встановлених законодавством та міжнародними стандартами;

– досліджено, яким чином проходить організація надання аудиторських послуг у фірмі;

– прослідкувано основні етапи планування аудиту, а також визначити загальний план організації та методики надання послуг аудиту на прикладі АФ ТОВ «Сумикооп-аудит»;

– розглянуто, порівняти та проаналізувати основні методики надання аудиторських послуг в фірмі;

– ознайомились із правовими та організаційними основами охорони праці;

– дали оцінку санітарно-гігієнічним умовам праці;

– розглянуто, яким чином організована профілактика професійних захворювань працівників фірми;

– розроблено власну методику оцінки аудиторського ризику та рівня суттєвості в аудиті та застосувати її на прикладі клієнта АФ ТОВ «Сумикооп-аудит» – ПраТ «Екотранспал».

Реалізація запропонованих методик та моделей дозволить аудиторській фірмі досягти економії часу при проведенні аудиторських перевірок, покращити організацію надання аудиторських послуг, надасть додаткову конкурентну перевагу.





## СПИСОК ВИКОРИСТАНОЇ ЛІТЕРАТУРИ

1. Альборов Р. А. Основи аудиту: навч. посібник / Р. А. Альборов, Л. І. Хоружий, С. М. Концевая. – М. : «Дело и Сервис», 2001. – 224 с. – ISBN 5-8018-0104-9.
2. Аренс Е. А. Аудит [Текст] / Е. А. Аренс, Дж. К. Лоббек. – під ред. проф. Я. В. Соколова . – М. : Фінанси та статистика, 2001. – 560 с. – ISBN 5-279-01213-0.
3. Аудиторська палата України. Реєстр аудиторських фірм та аудиторів [Електронний ресурс] // Аудиторська палата України – Режим доступу : <http://apu.com.ua/reestr-auditorskikh-firm-ta-auditoriv>. – 16.04.2013. – Назва з екрану.
4. Беспалова О. О. Аудиторський ризик : сутність та оцінка [Електронний ресурс] / О. О. Беспалова – Режим доступу : – [http://archive.nbuiv.gov.ua/portal/soc\\_gum/Vica\\_Ekon/2011\\_36/06.pdf](http://archive.nbuiv.gov.ua/portal/soc_gum/Vica_Ekon/2011_36/06.pdf). – 7.06.2013. – Назва з екрану.
5. Білуха М. Т. Курс аудиту [Текст] : підручник / М. Т. Білуха. — 2-ге вид., перероб і доп. — К. : Вища школа. Знання, 2004. — 574 с. – ISBN 5-11-004719-7.
6. Бондар В. П. Системи організації та регулювання аудиторської діяльності країн світу [Електронний ресурс] / В. П. Бондар. – Режим доступу : <http://eztuir.ztu.edu.ua/4612/1/5.pdf>. – 12.04.2013. – Назва з екрану.
7. Бутинець Ф. Ф. Аудит [Текст] : підручник для студентів спеціальності «Облік і аудит» – 3-тє видання, доп. і перероб. – Ж. : ПП «Рута», 2006. – 512 с.
8. Бутинець Ф. Ф. Бухгалтерський облік у зарубіжних країнах : навчальне видання [Текст] / Ф. Ф. Бутинець, Л. Л. Горещька. – Ж. : ПП «Рута», 2011. – 543 с.
9. Галань О. А. Методики оцінювання аудиторського ризику : суть, недоліки та заходи їх усунення [Електронний ресурс] / О. А. Галань,



В. М. Чубай. – Режим доступу :  
[http://archive.nbuiv.gov.ua/portal/chem\\_biol/nvnlts/21\\_5/196\\_Gal.pdf](http://archive.nbuiv.gov.ua/portal/chem_biol/nvnlts/21_5/196_Gal.pdf). – 7.06.2013.  
 – Назва з екрану.

10. Гандзюк М. П. Основи охорони праці [Текст] : підруч. для студ. вищих навч. закладів / М. П. Гандзюк, Є. П. Желібо, М. О. Халімовський. – К. : Каравела, 2004. – 408 с. – ISBN 966-8019-01-6.

11. Гаргола Ю. Г. Аудиторські послуги : природа і поняття [Електронний ресурс] / Ю. Г. Гаргола. – Режим доступу :  
[http://archive.nbuiv.gov.ua/portal/Soc\\_gum/Vzhdtu\\_econ/2009\\_3/7.pdf](http://archive.nbuiv.gov.ua/portal/Soc_gum/Vzhdtu_econ/2009_3/7.pdf). – 8.04.2013.  
 – Назва з екрану.

12. Гаргола Ю. Г. Загальна методика надання аудиторських послуг [Електронний ресурс] / Ю. Г. Гаргола. – Режим доступу :  
<http://eztuir.ztu.edu.ua/1229/1/8.pdf>. – 25.05.13. – Назва з екрану.

13. Глущенко В. В. Правове регулювання та методичне забезпечення аудиторської діяльності в Україні [Електронний ресурс] / В. В. Глущенко, І. Є. Риженко. – Режим доступу [http://khibs.edu.ua/1\(6\)2009/R2/1.pdf](http://khibs.edu.ua/1(6)2009/R2/1.pdf). – 12.04.2013. – Назва з екрану.

14. Гноєва І. М. Аналіз ринку аудиторських послуг [Електронний ресурс] / І. М. Гноєва. – Режим доступу :  
[http://archive.nbuiv.gov.ua/portal/Soc\\_Gum/Vbumb/2011\\_1/21.pdf](http://archive.nbuiv.gov.ua/portal/Soc_Gum/Vbumb/2011_1/21.pdf). – 15.04.2013. – Назва з екрану.

15. Головач В. В. Філософія аудиту та його сутність [Текст] / В. В. Головач // Економіка. Фінанси. Право : Інформаційно-аналітичний журнал. – 2012. – № 1/2. – С. 48-61.

16. Гончарук С. М. Контроль якості аудиторських послуг [Електронний ресурс] / С. М. Гончарук. – Режим доступу :  
[http://archive.nbuiv.gov.ua/portal/chem\\_biol/nvnlts/21\\_9/156\\_Gon.pdf](http://archive.nbuiv.gov.ua/portal/chem_biol/nvnlts/21_9/156_Gon.pdf). – 8.06.2013.  
 – Назва з екрану.



17. Гордієнко Н. І. Аудит, методика і організація: частина 2 [Електронний ресурс] / Н. І. Гордієнко, О. В. Харламова, М. Ю. Карпенко. – Режим доступу : [http://eprints.kname.edu.ua/4331/1/%D1%87%D0%B0%D1%81%D1%82%D0%B8%D0%BD%D0%B0\\_2%2B.pdf](http://eprints.kname.edu.ua/4331/1/%D1%87%D0%B0%D1%81%D1%82%D0%B8%D0%BD%D0%B0_2%2B.pdf). – 1.04.2013. – Назва з екрану.

18. ГОСТ 12.1.005-88 ССБТ. Общие санитарно-гигиенические требования к воздуху рабочей зоны [Электронный ресурс] : Система стандартов безопасности труда. – Режим доступа : <http://document.org.ua/ssbt.-obshie-sanitarno-gigienicheskie-trebovaniya-k-vozduhu--nor3205.html>. – 26.05.2013. – Название с экрана.

19. ГОСТ 12.0.002-80 ССБТ. Основные понятия. Термины и определения [Электронный ресурс] : Система стандартов безопасности труда. – Режим доступа : <http://www.gosthelp.ru/text/GOST12000280SSBTTerminyio.html>. – 26.05.2013. – Название с экрана.

20. ГОСТ 12.0.003-74 ССБТ. Опасные и вредные производственные факторы. Классификация [Электронный ресурс] : Система стандартов безопасности труда. – Режим доступа : <http://www.skonline.ru/doc/3533.html>. – 26.05.2013. – Название с экрана.

21. ГОСТ 12.1.003-83 ССБТ. Шум. Общие требования безопасности [Электронный ресурс] : Система стандартов безопасности труда. – Режим доступа : <http://www.complexdoc.ru/scan/ГОСТ%2012.1.003-83>. – 26.05.2013. – Название с экрана.

22. ГОСТ 25861-83. Машины вычислительные и системы обработки данных. Требования по электрической и механической безопасности и методы испытаний [Электронный ресурс] : Система стандартов безопасности труда. – Режим доступа : <http://www.complexdoc.ru/lib/ГОСТ%2025861-83>. – 26.05.2013. – Название с экрана.

23. Гречишнікова В. О. Оцінка суттєвості помилок, виявлених під час аудиторської перевірки [Електронний ресурс] / В. О. Гречишнікова. – Режим





доступу : [http://archive.nbuv.gov.ua/portal/soc\\_gum/Uproz/2011\\_2/u1102gre.pdf](http://archive.nbuv.gov.ua/portal/soc_gum/Uproz/2011_2/u1102gre.pdf). – 16.06.2013. – Назва з екрану.

24. Гуцаленко Л. В. Аудит в Україні: розвиток, проблеми та шляхи їх вирішення [Текст] / Л. В. Гуцаленко, Н. В. Пришляк // – Інноваційна економіка : Всеукраїнський науково-виробничий журнал. – 2011. – № 97. – С. 97-101.

25. Діденко С. В. Модель управління ризиком аудиторської діяльності [Електронний ресурс] / С. В. Діденко. – Режим доступу : [http://archive.nbuv.gov.ua/portal/soc\\_gum/Eir/2009\\_1/139-142.pdf](http://archive.nbuv.gov.ua/portal/soc_gum/Eir/2009_1/139-142.pdf). – 14.06.2013. – Назва з екрану.

26. Жепніковська М. Адаптація та виконання вимог ЄС з професійної етики та незалежності аудиторів - досвід Польщі [Електронний ресурс] / М. Жепніковська. – Режим доступу <http://dok.znaimo.com.ua/docs/index-25843.html>. – 20.04.2013. – Назва з екрану.

27. Загальні вимоги до фінансової звітності [Електронний ресурс] : Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 від 07.02.13 № 336/22868. – Режим доступу : [http://195.78.68.18/minfin/control/uk/publish/article/main?art\\_id=366860&cat\\_id=285157](http://195.78.68.18/minfin/control/uk/publish/article/main?art_id=366860&cat_id=285157). – 12.06.2013. – Назва з екрану.

28. Загородній А. Г. Визначення поняття аудиту [Текст] : Фінансово-економічний словник // А. Г. Загородній, Г. Л. Вознюк. – Л. : Видавництво Національного університету «Львівська політехніка», 2007. – 714 с. – ISBN 978-966-346-393-3.

29. Ільїна С. Б. Основи аудиту [Текст] : Навчально-практичний посібник / С. Б. Ільїна. – К.: Кондор, 2009 р. - 378 с. – ISBN – 966-251-145-X.

30. Катренко Л. А. Охорона праці в галузі освіти [Текст] : навчальний посібник. 2-ге видання / Л. А. Катренко, І. П. Пістун. – Суми : ВТД «Університетська книга», 2005. – 304 с. – ISBN 966-680-083-7.



31. Качалін В. В. Фінансовий облік та звітність згідно стандартів GAAP [Текст] : підручник / В. В. Качалін. – М.: Ескімо, 2007 – 400с. – ISBN 5-699-07333-7.

32. Кулаковська Л. П. Організація і методика аудиту : підручник [Текст] / Л. П. Кулаковська, Ю. В. Піча. – К.: Каравела, 2009. – 544 с. – ISBN 966-8019-63-4.

33. Ножкіна Т. В. Міжнародний аудит [Текст] : навчальний посібник // Т. В. Ножкіна. – Петропавлівськ-Камчатський : КамчатГТУ, 2007. – 127 с. – ISBN 978-5-328-00167-0.

34. Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки [Електронний ресурс] : Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 8 від 01.01.12. № 929-020 – Режим доступу : <http://www.yurincom.com/ua/order-blank-skachat-besplatno/msby/msbo8>. – 13.06.2013. – Назва з екрану.

35. Огійчук М. Ф. Аудит : організація і методика [Текст] : навчальний посібник – 2-ге видання, перероб. і доп. / М. Ф. Огійчук, І. Т. Новіков, І. І. Рагуліна. – К. : Алерта, 2012. – 664с. – ISBN 978-617-566-099-7.

36. Петренко С. М. Аудит : теорія і практика застосування міжнародних стандартів [Текст]: навчальний посібник – 2-ге видання / М. С. Петренко, І. М. Пальцун. – Л. : Манголія 2006, 2013. – 520 с. – ISBN – 978-617-574-070-5.

37. Питання аудиту та бухгалтерського обліку стосовно Закону «Про бухгалтерський облік» від 29 вересня 1994 року, враховуючи наступні зміни [Електронний ресурс] / Бюро підтримки інвестицій та технологій (Польща). – Режим доступу : <http://bpm-pl.com/ts/Buhgalterija-I-Audit-Firm-V-Polshe-a236.php>. 25.04.2013. – Назва з екрану.

38. Подання фінансових звітів [Електронний ресурс] : Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 1 від 01.01.12 №929-013. Режим доступу: <http://www.yurincom.com/ua/order-blank-skachat-besplatno/msby/msbo1>. – 13.06.2013. – Назва з екрану.



39. Поляруш М. М. Порівняльна характеристика особливостей бухгалтерського обліку в Україні та в Польщі [Електронний ресурс] / М. М. Поляруш, К. В. Кондратюк. – Режим доступу : [http://www.rusnauka.com/12\\_KPSN\\_2012/Economics/7\\_108582.doc.htm](http://www.rusnauka.com/12_KPSN_2012/Economics/7_108582.doc.htm). –

25.04.2013. Назва з екрану.

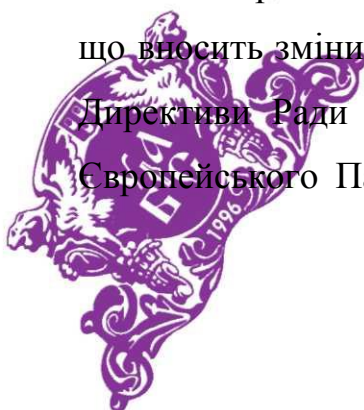
40. Про аудиторську діяльність [Електронний ресурс] : Закон України від 22.04.93 № 3126-XII зі змінами та доп. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/3125-12>. 10.04.2013. Назва з екрану.

41. Про бухгалтерський облік [Електронний ресурс] : Закон України від 16.07.99 № 40 зі змінами та доп. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/996-14/ed20121202>. – 24.05.2013. – Назва з екрану.

42. Про затвердження Вимог до аудиторського висновку, що подається до Національної комісії з цінних паперів та фондового ринку при отриманні ліцензії на здійснення професійної діяльності на ринку цінних паперів [Електронний ресурс] : Рішення Національної комісії з цінних паперів та фондового ринку від 12.02.2013 № 160 – Режим доступу : – <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0386-13>. – 14.04.2013. – Назва з екрану.

43. Про затвердження Положення про порядок подання банками до Національного банку України звіту аудитора за результатами щорічної перевірки фінансової звітності [Електронний ресурс] : Постанова Національного Банку України від 09.09.03 № 389 зі змінами та доп. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0871-03>. – 15.04.2013. – Назва з екрану.

44. Про обов'язковий аудит річної звітності та консолідованої звітності, що вносить зміни до Директив Ради 78/660/ЄЕС та 83/349/ЄЕС і припиняє дію Директиви Ради 84/253/ЄЕС [Електронний ресурс] : Директива 2006/43/ЄС Європейського Парламенту та Ради від 17.05.06 зі змінами та доп. – Режим





доступу : [http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/994\\_844](http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/994_844) . – 23.05.2013. – Назва з екрану.

45. Про охорону праці [Електронний ресурс] : Закон України від 14.10.92 № 2694-ХІІ зі змінами та доп. – Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/2694-12>. – 5.06.2013. – Назва з екрану.

46. Про Перелік послуг, які можуть надавати аудитори (аудиторські фірми) [Електронний ресурс] : Рішення Аудиторської палати України від 22.12.11 № 244/14 – Режим доступу : <http://apu.com.ua/rishennya-apu/9-2011>. – 15.04.2013. – Назва з екрану.

47. Про Порядок ведення Реєстру аудиторських фірм та аудиторів [Електронний ресурс] : Рішення Аудиторської палати України від 26.04.07 № 176/7 – Режим доступу : [http://search.ligazakon.ua/l\\_doc2.nsf/link1/FIN28826.html](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/FIN28826.html). – 15.04.2013. – Назва з екрану.

48. Про сертифікацію аудиторів [Електронний ресурс] : Рішення Аудиторської палати України № 178/6 від 31.05.2007 – Режим доступу : [http://uazakon.com/documents/date\\_6t/pg\\_gcwewg.htm](http://uazakon.com/documents/date_6t/pg_gcwewg.htm). – 13.04.2013. – Назва з екрану.

49. Про суттєвість у бухгалтерському обліку і звітності [Текст] : Лист Міністерства Фінансів України від 29.07.03 № 04230-04108 // Бухгалтерський облік і аудит. – 2003. – № 8. – С. 59-60.

50. Проскуріна Н. М. Оцінка суттєвості помилок в контексті міжнародних стандартів аудиту, надання впевненості та етики [Електронний ресурс] : / Н. М. Проскуріна. – Режим доступу : [http://archive.nbuv.gov.ua/portal/chem\\_biol/nvlnau/Ekon/2010\\_17/Proskurina.pdf](http://archive.nbuv.gov.ua/portal/chem_biol/nvlnau/Ekon/2010_17/Proskurina.pdf). – 12.06.2013. – Назва з екрану.

51. Проскуріна Н. М. Розроблення технології реалізації процесу аудиту фінансової звітності [Електронний ресурс] / Н. М. Проскуріна. – Режим



доступу : [http://archive.nbuv.gov.ua/portal/soc\\_gum/inek/2011\\_5/154.pdf](http://archive.nbuv.gov.ua/portal/soc_gum/inek/2011_5/154.pdf).

15.04.2013. – Назва з екрану.

52. Рудницький В. С. Аудит [Текст] : навч. посіб. / В. С. Рудницький, Я. Л. Гончарук. – Л. : «Оріяна-Нова», 2004. – 292 с. – ISBN 5-8326-0116-5.

53. Суха О. Р. Тенденції розвитку складу аудиторських послуг в Україні [Електронний ресурс] / О. Р. Суха, Л. В. Адоньева. – Режим доступу : [http://archive.nbuv.gov.ua/portal/Chem\\_Biol/Vnuvgrp/ekon/2011\\_1/Vek5328.pdf](http://archive.nbuv.gov.ua/portal/Chem_Biol/Vnuvgrp/ekon/2011_1/Vek5328.pdf). – 15.04.2013. – Назва з екрану.

54. Савченко В. Я. Аудит [Текст] : навчальний посібник : друге видання, без змін / В. Я. Савченко. – К. : КНЕУ, 2006. – 328 с. – ISBN 966-574-423-2.

55. Тарасова М. В. Оцінка аудиторського ризику та рівня суттєвості з використанням аналітичних процедур [Електронний ресурс] / М. В. Тарасова. – Режим доступу – [http://gaap.ru/articles/Audit-IFRS-otchetnosti-osnovannyi/?sphrase\\_id=1077647&sphrase\\_id=1077647&sphrase\\_id=1077647&sphrase\\_id=1077647&sphrase\\_id=1077647&sphrase\\_id=1077647&sphrase\\_id=1077647&sphrase\\_id=1077647&sphrase\\_id=1077647&sphrase\\_id=1077647&sphrase\\_id=1077647&sphrase\\_id=1077647&sphrase\\_id=1077647&sphrase\\_id=1077647&sphrase\\_id=1077647&sphrase\\_id=1077647&sphrase\\_id=1077647](http://gaap.ru/articles/Audit-IFRS-otchetnosti-osnovannyi/?sphrase_id=1077647&sphrase_id=1077647&sphrase_id=1077647&sphrase_id=1077647&sphrase_id=1077647&sphrase_id=1077647&sphrase_id=1077647&sphrase_id=1077647&sphrase_id=1077647&sphrase_id=1077647&sphrase_id=1077647&sphrase_id=1077647&sphrase_id=1077647&sphrase_id=1077647&sphrase_id=1077647). – 10.06.2013 – Назва з екрану.

56. Тафтай В. А. Аудиторський ризик : сутність та оцінка [Текст] / В. А. Тафтай. – Вісник ЖІТІ. – 2002. – № 20. – С. 243-248.

57. Терехов А. А. Аудит : перспективи розвитку [Текст] / А. А. Терехов. – М. : «Фінанси і статистика», 2001. – 560 с. – ISBN 5-279-02244-6.

58. Федорова Я. Б. Особливості планування аудиту та оцінку системи внутрішнього контролю суб'єктів страхового бізнесу [Електронний ресурс] / Я. Б. Федорова. – Режим доступу : [http://visnyk.sumdu.edu.ua/arhiv/2007/2\(103\)/14\\_Fedor.pdf](http://visnyk.sumdu.edu.ua/arhiv/2007/2(103)/14_Fedor.pdf). – 21.05.2013. – Назва з екрану.

59. Чухрай Н. І. Основні аспекти аудиту логістики в системі менеджменту [Електронний ресурс] / Н. І. Чухрай, О. Б. Гірна. – Режим доступу : [http://archive.nbuv.gov.ua/portal/natural/vnulp/menegment/2008\\_624/17.pdf](http://archive.nbuv.gov.ua/portal/natural/vnulp/menegment/2008_624/17.pdf). – 13.04.2013. – Назва з екрану.



60. Шалімова Н. С. Концептуальні підходи до визначення якості аудиту [Електронний ресурс] / Н. С. Шалімова. – Режим доступу : [http://archive.nbu.gov.ua/portal/Soc\\_Gum/APE/2009\\_5/237-248.pdf](http://archive.nbu.gov.ua/portal/Soc_Gum/APE/2009_5/237-248.pdf). – 13.06.2013 – Назва з екрану.

61. Шалімова Н. С. Концепції розвитку аудиту : проблемні аспекти визначення та класифікації [Електронний ресурс] / Н. С. Шалімова – Режим доступу : [http://archive.nbu.gov.ua/portal/soc\\_gum/vdnuet/econ/2009\\_4/29.pdf](http://archive.nbu.gov.ua/portal/soc_gum/vdnuet/econ/2009_4/29.pdf). – 11.06.2013. – Назва з екрану.

62. Шевчук О. С. Аудит в Україні – проблеми та перспективи розвитку [Електронний ресурс] / О. С. Шалімова, Н. В. Здрірко. – Режим доступу : [http://archive.nbu.gov.ua/portal/Soc\\_Gum/Ecan/2010\\_6/pdf/shevchuk,%20zdyrko.pdf](http://archive.nbu.gov.ua/portal/Soc_Gum/Ecan/2010_6/pdf/shevchuk,%20zdyrko.pdf). – 11.05.2013. – Назва з екрану.

63. Шеремет А. Д. Аудит : підручник [Текст] / А. Д. Шеремет, В. П. Суйц. – 5-е вид., доп. і пероб. – М. : ИНФРА – М, 2007. – 448 с. – ISBN 5-16-002517-0.

64. Щирба М. С. Суттєвість в обліковій політиці підприємства [Електронний ресурс] : М. С. Щирба. – Режим доступу : [http://archive.nbu.gov.ua/portal/soc\\_gum/Ecan/2008\\_3/pdf/schurba.pdf](http://archive.nbu.gov.ua/portal/soc_gum/Ecan/2008_3/pdf/schurba.pdf). – 13.06.2013. – Назва з екрану.

65. Handbook of international quality control, auditing, review, other assurance, and related services pronouncements [Текст] : нормативне виробничо-практичне видання – частина 2 / за ред. Г. В. Харламова. – К. : Фенікс, 2010. – 420 с. – ISBN 978-1-608-15-052-6.

66. Handbook of international quality control, auditing, review, other assurance, and related services pronouncements [Текст] : нормативне виробничо-практичне видання – частина 1 / за ред. Г. В. Харламова. – К. : Фенікс, 2010. – 852 с. – ISBN 978-1-608-15-052-6.





67. PricewaterhouseCoopers. Наші послуги [Електронний ресурс] // PricewaterhouseCoopers. – Режим доступу: <http://www.pwc.com/ua/uk/services/index.jhtml>. – 16.04.2013. – Назва з екрану.

Державний вищий навчальний заклад  
“УКРАЇНСЬКА АКАДЕМІЯ БАНКІВСЬКОЇ СПРАВИ  
НАЦІОНАЛЬНОГО БАНКУ УКРАЇНИ”

State Higher Educational Institution  
“UKRAINIAN ACADEMY OF BANKING  
OF THE NATIONAL BANK OF UKRAINE”





Державний вищий навчальний заклад  
“УКРАЇНЬСЬКА АКАДЕМІЯ БАНКІВСЬКОЇ СПРАВИ  
НАЦІОНАЛЬНОГО БАНКУ УКРАЇНИ”

Додатки

State Higher Educational Institution  
“UKRAINIAN ACADEMY OF BANKING  
OF THE NATIONAL BANK OF UKRAINE”

## Додаток А

Таблиця А.1 – Економічна сутність та класифікація супутніх послуг аудиту згідно Міжнародних стандартів аудиту (складено автором на основі [65,66])

Вид супутніх послуг	Економічна сутність	Питання погодження та процедура огляду	Правове регулювання
Завдання з огляду фінансових звітів	Полягає у більш детальній перевірці фінансової звітності, звертаючи увагу на всі облікові і виробничі факти в плані правильності складання фінансової звітності	Процедури огляду мають включати: <ul style="list-style-type: none"> <li>- запити стосовно принципів і практики бухгалтерського обліку суб'єкта господарювання;</li> <li>- запити стосовно відображення в обліку, класифікації й підсумування операцій, збору інформації для розкриття у фінансових звітах і підготовці фінансових звітів;</li> <li>- запити стосовно всіх суттєвих тверджень у фінансових звітах;</li> <li>- порівняння фінансових звітів зі звітами за попередні періоди і з очікуваними результатами</li> </ul>	МСА 2400 «Завдання з огляду фінансової звітності»
Завдання з виконання погоджених процедур стосовно фінансової інформації	Аудитор погоджує із клієнтом окремі процедури, які він буде використовувати в процесі вивчення фінансової звітності, складаючи по завершенню Звіт про фактичні результати.	Питання погодження включають: <ul style="list-style-type: none"> <li>- характер завдання;</li> <li>- установлення мети завдання;</li> <li>- визначення фінансової інформації, до якої застосовуватимуться погоджені процедури;</li> <li>- характер, термін та обсяг конкретних процедур, які слід застосовувати;</li> <li>- передбачувану форму Звіту про фактичні результати;</li> <li>- обмеження щодо розповсюдження Звіту фактичні результати</li> </ul> Використовуються процедури запити та аналізу, перерахунку та порівняння, спостереження, перевірки, одержання підтверджень та інші	МСА 4400 «Завдання з виконання узгоджених процедур стосовно фінансової інформації»





## Продовження Додатку А

Вид супутніх послуг	Економічна сутність	Питання погодження та процедури огляду	Правове регулювання
Завдання з підготовки фінансової інформації	Бухгалтер-аудитор під час підготовки інформації повинен використовувати не аудиторський, а бухгалтерський досвід для спрощення форми узагальнення деталей з метою зручного користування та переконатися в порозумінні з клієнтом	Питання узгодження включають: <ul style="list-style-type: none"> <li>- характер завдання;</li> <li>- повнота інформації;</li> <li>- характер інформації, яку має надати клієнт;</li> <li>- відповідальність управлінського персоналу за точність та повноту наданої інформації;</li> <li>- порядок використання інформації;</li> <li>- звіт, який слід надати щодо підготовленої фінансової інформації</li> </ul>	МСА 4410 «Завдання з підготовки інформації для фінансової звітності»
Перевірка прогнозової фінансової інформації	Складається прогнозна фінансова інформація, що базується на припущеннях про дії суб'єкта господарювання і має форму прогнозу, перспективної оцінки чи поєднання того і іншого. Надається висновок щодо перевірки прогнозової інформації по завершенню.	До завдань з перевірки належать: <ul style="list-style-type: none"> <li>- використання інформації за призначенням;</li> <li>- характер припущень;</li> <li>- період, який охоплюється інформацією;</li> <li>- ступінь розкриття облікової політики в примітках до прогнозової фінансової інформації;</li> <li>- зміни, які відбулись в обліковій політиці після дати останніх фінансових звітів та їх вплив на прогнозну фінансову інформацію</li> </ul>	МСА 3400 «Перевірка прогнозової фінансової інформації»
Надання впевненості щодо заходів контролю в організації, що надає послуги	Практикуючий бухгалтер складає звіт про заходи контролю в організації, що надає послуги суб'єктам господарювання, що є доречним для користувачів та їх аудиторів. Звіт є доцільним для внутрішнього контролю клієнтів, оскільки він стосується фінансової звітності	Цілі аудитора, що надає послуги: <p>а) отримати достатню впевненість у всіх суттєвих аспектах виходячи з належних критеріїв:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>чи подає достовірно опис системи організації, що надає послуги, як такої, яка розроблена і проваджена за визначений період;</li> <li>чи належно розроблені протягом усього визначеного періоду заходи контролю, що стосуються цілей контролю, зазначених в описі системи організації, що надає послуги;</li> <li>чи були цілі, зазначені в описі системи організації контролю, досягнуті протягом визначеного періоду</li> </ul> <p>б) надати звіт щодо питань, наведених у пункті а, відповідно до результатів аудитора організації, що надає послуги</p>	МСА 3402 «Звіти з надання впевненості щодо заходів контролю в організації, що надає послуги»



## Додаток Б

Таблиця Б.1 – Класифікація консультаційних послуг згідно Європейським довідником – показником консультантів по менеджменту

Види питань щодо консалтингових послуг	Дані, що розглядаються при наданні послуг
Загальне управління	<ul style="list-style-type: none"> <li>- визначення ефективності системи управління;</li> <li>- оцінка бізнесу;</li> <li>- управління нововведеннями;</li> <li>- визначення конкурентоздатності (кон'юнктури ринку);</li> <li>- диверсифікованість становлення нового бізнесу;</li> <li>- міжнародне управління;</li> <li>- оцінка управління;</li> <li>- злиття і придбання;</li> <li>- організаційна структура і розвиток;</li> <li>- приватизації;</li> <li>- управління проектами;</li> <li>- управління якістю;</li> <li>- реорганізація інженерних служб;</li> <li>- дослідження і розвиток;</li> <li>- стратегічне планування.</li> </ul>
Адміністрування	<ul style="list-style-type: none"> <li>- аналіз роботи канцелярії;</li> <li>- розміщення, переміщення відділів;</li> <li>- управління офісом;</li> <li>- організація і методи управління;</li> <li>- регулювання ризиків;</li> <li>- гарантії безпеки;</li> <li>- планування робочих приміщень та їх оснащення.</li> </ul>
Фінансове управління	<ul style="list-style-type: none"> <li>- системи обліку;</li> <li>- оцінка капітальних витрат;</li> <li>- оборот фірми;</li> <li>- зниження собівартості;</li> <li>- неплатоспроможність (банкрутство);</li> <li>- збільшення прибутку;</li> <li>- збільшення доходів;</li> <li>- оподаткування;</li> <li>- фінансові резерви.</li> </ul>



## Продовження додатку Б

Види питань щодо консалтингових послуг	Дані, що розглядаються при наданні послуг
Управління кадрами	<ul style="list-style-type: none"> <li>- культура корпорації;</li> <li>- пошук, планування та добір кадрів;</li> <li>- здоров'я та безпека;</li> <li>- програми заохочення та пенсії;</li> <li>- внутрішні зв'язки;</li> <li>- оцінка робіт та психологічна оцінка;</li> <li>- трудові угоди і зайнятість;</li> <li>- навчання менеджменту та підвищення кваліфікації;</li> <li>- мотивація та винагороди.</li> </ul>
Маркетинг	<ul style="list-style-type: none"> <li>- реклама і сприяння збуту;</li> <li>- корпоративний імідж і відносини з громадськістю;</li> <li>- після продажне обслуговування замовників;</li> <li>- дизайн;</li> <li>- прямий маркетинг;</li> <li>- дослідження ринку;</li> <li>- міжнародний маркетинг;</li> <li>- дослідження ринку;</li> <li>- розробка нової продукції;</li> <li>- стратегія маркетингу;</li> <li>- ціноутворення;</li> <li>- роздрібний продаж і дилерство;</li> <li>- управління збутом;</li> <li>- навчання з питань збуту;</li> <li>- соціально-економічні дослідження і прогнозування.</li> </ul>
Виробництво	<ul style="list-style-type: none"> <li>- автоматизація;</li> <li>- використання устаткування і його технічне обслуговування;</li> <li>- промисловий інжиніринг;</li> <li>- переробка матеріалів;</li> <li>- регулювання внутрішнього розподілу матеріалів; упаковки;</li> <li>- схема організації робіт на підприємстві;</li> <li>- конструювання та удосконалення продукції;</li> <li>- управління виробництвом;</li> <li>- планування і контроль за виробництвом;</li> <li>- підвищення продуктивності;</li> <li>- закупівля;</li> <li>- контроль якості;</li> <li>- контроль за постачанням вузлів і деталей.</li> </ul>





## Продовження Додатку Б

Види питань щодо консалтингових послуг	Дані, що розглядаються при наданні послуг
Інформаційна технологія	системи автоматизованого проектування і автоматизовані системи управління (САПР/АСУ); застосування комп'ютерів в аудиті й оцінці; електронна видавнича діяльність; інформаційно-пошукові та адміністративні системи; проектування, розробка, вибір і установка систем
Спеціалізовані послуги	навчальне консультування; консалтинг по управлінню електроенергетикою; інженерний консалтинг; екологічний консалтинг; інформаційний консалтинг; юридичний консалтинг; консалтинг по управлінню розподілом матеріалів і матеріально-технічному постачанню; консалтинг у державному секторі; консалтинг по телекомунікації

Джерело: складено автором на основі [35]



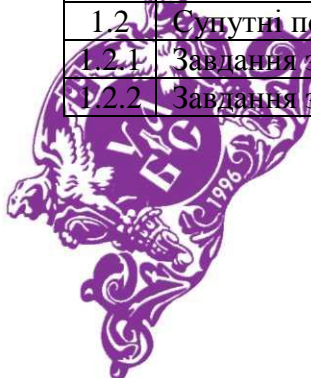
Державний вищий навчальний заклад  
 «УКРАЇНСЬКА АКАДЕМІЯ БАНКІВСЬКОЇ СПРАВИ  
 НАЦІОНАЛЬНОГО БАНКУ УКРАЇНИ»

State Higher Educational Institution  
 UKRAINIAN ACADEMY OF BANKING  
 OF THE NATIONAL BANK OF UKRAINE

## Додаток В

Таблиця В.1 – Перелік послуг, які можуть надавати аудитори (аудиторські фірми) згідно Рішення АПУ «Про перелік послуг, які можуть надавати аудитори (аудиторські фірми)» від 22.12.2011 № 244/14 [46]

№	Перелік послуг
1.	Послуги у сфері аудиту
1.1	Завдання з надання впевненості
1.1.1	Аудит історичної фінансової інформації, зокрема фінансової звітності
1.1.2	Огляд історичної фінансової інформації, зокрема фінансової звітності
1.1.3	Завдання з надання впевненості, що не є аудитом чи оглядом історичної фінансової інформації:
а	оцінка (перевірка) ефективності (відповідності) системи внутрішнього контролю (аудиту);
б	оцінка (перевірка) ефективності (відповідності) використання виробничих потужностей;
в	оцінка (перевірка) ефективності (відповідності) функціонування системи управління;
г	оцінка (перевірка) ефективності (відповідності) системи матеріального стимулювання та оплати праці персоналу;
д	оцінка (перевірка) ефективності (відповідності) систем управління персоналом;
е	оцінка (перевірка) ефективності (відповідності) інформаційних систем (технологій);
ж	оцінка (перевірка) ефективності систем інформаційної безпеки діяльності підприємств;
з	оцінка (перевірка) ефективності (відповідності) систем корпоративного управління;
и	оцінка відповідності діяльності підприємства вимогам законодавства (податкового, митного, господарського та ін.);
к	оцінка (перевірка) відповідності управлінських рішень або окремих господарських операцій вимогам законодавства;
л	економічні експертизи (у тому числі судова за наявності відповідної атестації судового експерта);
м	оцінка вартості активів (у тому числі незалежна за наявності кваліфікаційного свідоцтва оцінювача);
н	оцінка (тестування) надійності системи бухгалтерського обліку;
о	оцінка (тестування) відповідності рівня професійних знань персоналу, задіяного у фінансово-господарській діяльності;
п	здійснення на замовлення розрахунків (економічний, фінансовий, стратегічний та інші види аналізу) для оцінки стану та результатів господарської діяльності;
р	перевірка прогнозу фінансової інформації;
с	інші завдання, які виконуються як завдання з надання впевненості.
1.2	Супутні послуги, визначені Міжнародними стандартами супутніх послуг
1.2.1	Завдання з виконання погоджених процедур стосовно фінансової інформації.
1.2.2	Завдання з підготовки фінансової інформації.



## Продовження Додатку В

№	Перелік послуг
2	Інші послуги, пов'язані з професійною діяльністю, визначені Законом України «Про аудиторську діяльність»
2.1	Ведення бухгалтерського обліку.
2.2	Складання фінансових звітів
2.3	Відновлення бухгалтерського обліку
2.4	Консультації з питань бухгалтерського обліку та фінансової звітності
а	обрання облікової політики;
б	встановлення та дотримання методології бухгалтерського обліку;
в	організація бухгалтерського обліку;
г	консолідація фінансової звітності;
д	трансформація звітності за іншою, ніж застосовувана, концептуальною основою;
е	інші види консультацій з питань обліку та звітності.
2.5	Консультації з питань системи внутрішнього контролю
2.6	Консультації з питань оподаткування, у тому числі з організації податкового обліку та податкової звітності
2.7	Складання податкових декларацій та звітів
2.8	Консультації з інших питань управління та ведення бізнесу:
а	правове забезпечення прийняття (або результатів прийняття) управлінських рішень щодо зміни форм власності, форм господарювання, функцій власності, легітимності окремих господарських операцій тощо;
б	організаційне забезпечення управління – структуризація, реструктуризація, перебудова, розробка нової системи обліку, внутрішнього контролю, внутрішнього аудиту, управління в цілому, розробка внутрішніх інструкцій для посадових осіб, внутрішніх стандартів корпоративного управління тощо;
в	інформаційного забезпечення управління – консультування з питань вибору програмних продуктів або технічної бази з автоматизації обліку та внутрішнього контролю (аудиту), розробка схем документообігу, форм внутрішніх документів і напрямів інформаційних потоків у системі управління; проведення тренінгів, семінарів з питань обліку, оподаткування, правового забезпечення та організації управління, безпеки бізнесу тощо;
г	управління грошовими потоками, інвестиційної політики.
2.10	Розробка для замовника документів, необхідних для легалізації, організації та здійснення господарської діяльності (статуту, накази, внутрішні норми та правила, посадові інструкції, документи системи стимулювання персоналу тощо).
2.11	Проведення професійних тренінгів для бухгалтерів та керівників з питань, що належать до професійної компетенції аудиторів.
2.12	Представництво інтересів замовника з питань обліку, аудиту, оподаткування в державних органах, організаціях або в суді.
2.13	Інші види професійних послуг, надання яких не суперечить стандартам аудиторської діяльності, Кодексу професійної етики аудитора та які не заборонені чинним законодавством України, рішеннями Аудиторської палати України.
3	Організаційне та методичне забезпечення аудиту
3.1	Розробка і видання методичних матеріалів (вказівок, рекомендацій, практичних посібників, внутрішніх стандартів, програмного забезпечення тощо).
3.2	Проведення професійних тренінгів для практикуючих аудиторів.
3.3	Здійснення заходів з контролю якості аудиторських послуг.





## Додаток Г

Таблиця Г.1 Асортимент аудиторських послуг компанії  
PricewaterhouseCoopers

Види послуг	Головні аспекти, передбачені послугами
Аудиторські послуги	<ul style="list-style-type: none"> <li>- аудит фінансової звітності;</li> <li>- перехід на МСФЗ;</li> <li>- консультації з підготовки фінансової звітності;</li> <li>- удосконалення корпоративної звітності;</li> <li>- аудит систем і процесів;</li> <li>- публікації МСФЗ;</li> <li>- навчання персоналу, корпоративні тренінги та семінари.</li> </ul>
Супровід угод	<ul style="list-style-type: none"> <li>- супроводження операцій з придбання (acquisition services);</li> <li>- супроводження операцій з продажу (disposal services);</li> <li>- виходу на міжнародні ринки капіталу (global capital markets services);</li> <li>- оцінку вартості (valuation services).</li> </ul>
Консультації з підвищення ефективності бізнесу	<ul style="list-style-type: none"> <li>- управління ефективністю діяльності компанії;</li> <li>- стратегія і операційна ефективність;</li> <li>- підвищення ефективності фінансової функції;</li> <li>- ефективність ІТ-функції;</li> <li>- корпоративне управління, управління ризиками і дотримання нормативно-правових вимог стандартів;</li> <li>- управління змінами і програмами;</li> <li>- забезпечення стійкого розвитку бізнесу;</li> <li>- стратегічне скорочення витрат;</li> <li>- підвищення ефективності казначейської функції.</li> </ul>
Форензик – фінансові розслідування	<ul style="list-style-type: none"> <li>- корпоративне розслідування;</li> <li>- аналіз спорів та судових розшукувань;</li> <li>- корпоративна і ділова розвідка;</li> <li>- технологічна підтримка фінансових розслідувань.</li> </ul>
Податкові та юридичні послуги	<ul style="list-style-type: none"> <li>- оподаткування прибутків підприємств</li> <li>- податок на додану вартість та інші непрямі податки</li> <li>- прибутковий податок із громадян, у тому числі іноземних</li> <li>- юридичні консультації і послуги.</li> </ul>
Послуги у сфері оподаткування	<ul style="list-style-type: none"> <li>- оподаткування доходів підприємств</li> <li>- непрямі податки та митне регулювання</li> <li>- керування персоналом і оподаткування фізичних осіб</li> <li>- допомога в дотриманні вимог законодавства</li> <li>- податковий супровід угод по злиттях і поглинаннях</li> <li>- міжнародне податкове планування</li> </ul>
Юридичні послуги	<ul style="list-style-type: none"> <li>- судові спори</li> <li>- корпоративне право</li> <li>- комерційне право</li> <li>- злиття та поглинання</li> <li>- нерухомість</li> <li>- банки та фінансові послуги</li> <li>- антимонопольне право та трудові відносини</li> </ul>



## Продовження Додатку Г

Види послуг	Головні аспекти, передбачені послугами
Корпоративне навчання	<ul style="list-style-type: none"> <li>- CIA (Certified Internal Auditor) – «Дипломований внутрішній аудитор»;</li> <li>- ACCA DipIFR (The ACCA Diploma in International Financial Reporting) – Диплом з Міжнародної Фінансової Звітності;</li> <li>- ACCA (the Association of Chartered Certified Accountants) – Диплом Асоціації дипломованих бухгалтерів за загальною схемою;</li> <li>- CIMA (Chartered Institute of Management Accountants) – Диплом «Управління ефективністю бізнесу»;</li> <li>- CIPD (Chartered Institute of Personnel and Development) кваліфікація</li> </ul>

Джерело: складено автором на основі [67]



Державний вищий навчальний заклад  
 «УКРАЇНСЬКА АКАДЕМІЯ БАНКІВСЬКОЇ СПРАВИ  
 НАЦІОНАЛЬНОГО БАНКУ УКРАЇНИ»

State Higher Educational Institution  
 «UKRAINIAN ACADEMY OF BANKING  
 OF THE NATIONAL BANK OF UKRAINE»

## Додаток Д

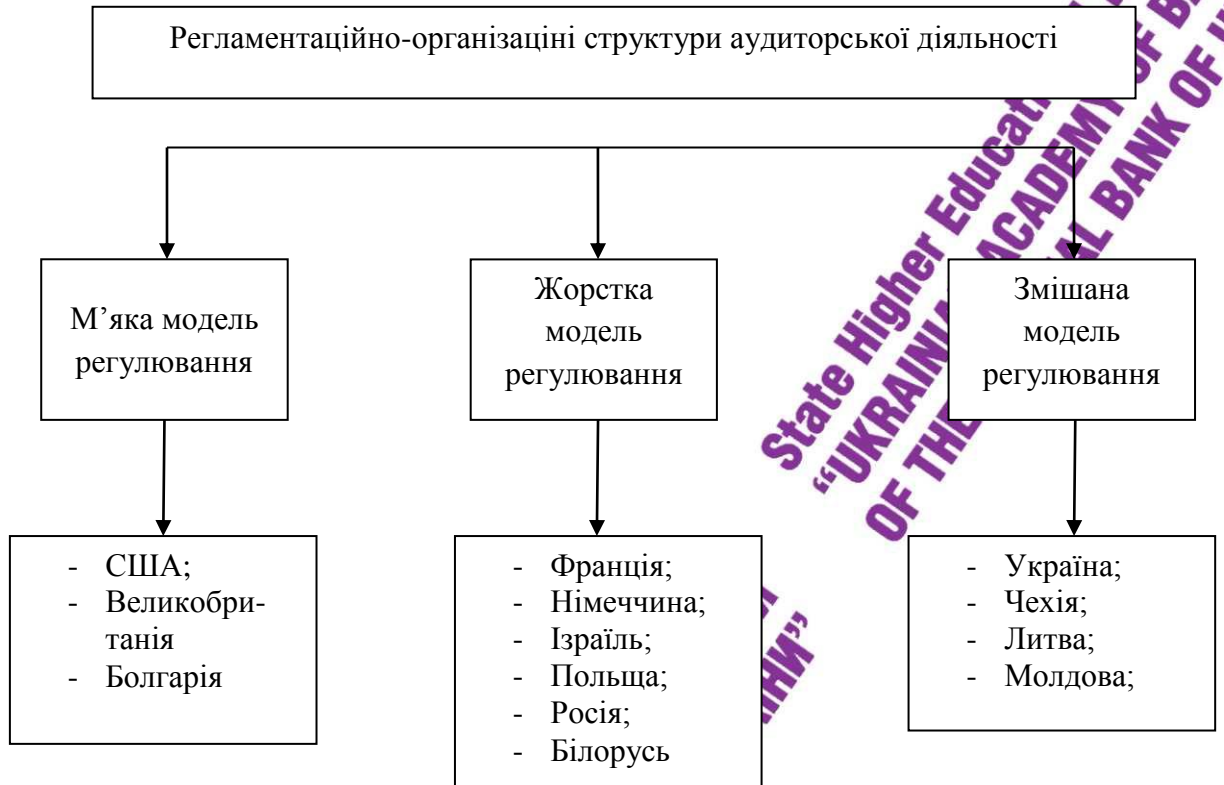


Рисунок Д.1 – Розподіл країн світу за організаційно-регламентативним типом моделі регулювання аудиторської діяльності

Джерело: [6]





## Додаток Е

Послуги, на які поширюється дія стандартів

Міжнародні стандарти контролю якості (МСКЯ). МСКЯ 1 «Контроль якості для фірм, що виконують аудит та огляд фінансової звітності, а також інші завдання з надання впевненості і супутні послуги»

100-999 Міжнародні стандарти аудиту:  
200-299 Загальні принципи та відповідальність: 200 «Загальні цілі незалежного аудитора та проведення аудиту відповідно до Міжнародних стандартів аудиту»; 210 «Узгодження умов виконання завдань з аудиту»; 220 «Контроль якості аудиту фінансової звітності»; 230 «Аудиторська документація»; 240 «Відповідальність аудитора, що стосується шахрайства при аудиті фінансової звітності»; 260 «Повідомлення інформації з питань аудиту тим, кого наділено найвищими повноваженнями»; 265 «Повідомлення інформації про недоліки внутрішнього контролю тим, кого наділено найвищими повноваженнями, та управлінському персоналу»  
300-499 Оцінка ризиків та дії у відповідь на оцінені ризики: 300 «Планування аудиту фінансової звітності»; 315 «Ідентифікація та оцінка ризиків суттєвих викривлень через розуміння суб'єкта господарювання і його середовища»; 320 «Суттєвість при плануванні та проведенні аудиту»; 330 «Дії аудитора у відповідь на оцінені ризики»; 402 «Аудиторські міркування стосовно суб'єктів господарювання, які звертаються до організації, що надають послуги»; 450 «Оцінка викривлень, ідентифікованих під час аудиту»  
500-599 Аудиторські докази: 500 «Аудиторські докази»; 501 «Аудиторські докази – додаткові міркування щодо відібраних елементів»; 505 «Зовнішні підтвердження»; 510 «Перші завдання аудиту – залишки на початок періоду»; 520 «Аналітичні процедури»; 530 «Аудит облікових оцінок, у тому числі облікових оцінок за справедливою вартістю, та пов'язані з ними розкриття»; 550 «Пов'язані сторони»; 560 «Подальші події»; 570 «Безперервність»; 580 «Письмові запевнення»  
600-699 Використання роботи інших фахівців: 600 «Особливі міркування – аудит фінансової звітності групи (включаючи роботу аудиторів компонентів)»; 610 «Використання роботи внутрішніх аудиторів»; 620 «Використання роботи експерта аудитора»  
700-799 Аудиторські висновки та звітність: 700 «Формулювання думки та надання звіту щодо фінансової звітності»; 705 «Модифікації думки у звіті незалежного аудитора»; 706 «Пояснювальні параграфи та параграфи з інших питань у звіті незалежного аудитора»; 710 «Порівняльна інформація - відповідні показники і порівняльна фінансова звітність»; 720 «Відповідальність аудитора щодо іншої інформації в документах, що містять перевірену аудитором фінансову звітність»  
800-899 Спеціалізовані сфери: 800 «Особливі міркування - аудит фінансової звітності, складеної відповідно до концептуальних основ спеціального призначення»; 805 «Особливі міркування - аудит окремих фінансових звітів та певних елементів, рахунків або статей фінансового звіту»; 810 «Завдання з надання звіту щодо узагальненої фінансової звітності»

Завдання з надання впевненості інші, ніж аудит та огляд історичної фінансової інформації

1000-1100 Положення з міжнародної практики аудиту:

1000 «Процедури міжбанківського підтвердження»;  
1004 «Взаємовідносини інспекторів з банківського нагляду та зовнішніх аудиторів»;  
1006 «Аудит фінансової звітності банків»;  
1010 «Розгляд екологічних питань при аудиті фінансової звітності»;  
1012 «Аудит похідних фінансових інструментів»;  
1013 «Електронна комерція: вплив на аудит фінансової звітності»

2000-2699 Міжнародні стандарти завдань з огляду історичної фінансової інформації (МСЗО):

2400 «Завдання з огляду фінансової звітності»  
2410 «Огляд проміжної фінансової інформації, що виконується незалежним аудитором суб'єкта господарювання»

Супутні послуги

3000-3699 Міжнародні стандарти завдань з надання впевненості (МСЗНВ):

3000-3399 Застосовані до всіх завдань з надання впевненості:  
3000 «Завдання з надання впевненості, що не є аудитом чи оглядом історичної фінансової інформації»  
3400-3699 Стандарти для спеціалізованих сфер:  
3400 "Перевірка прогностичної фінансової інформації"  
3402 «Звіти з надання впевненості щодо заходів контролю в організації, що надає послуги»

4000-4699 Міжнародні стандарти супутніх послуг (МССП):

4400 «Завдання з виконання узгоджених процедур стосовно фінансової інформації»; 4410 «Завдання з підготовки інформації для фінансової звітності»

Зарезервовані групи:

Положення з МСЗО 2700-2999;  
Положення з МСЗНВ 3700-3999;  
Положення з МССП 4700-4999



Рисунок Е.1 Структура МСА відповідно редакції 2010 року



## Додаток Ж

Таблиця Ж.1 – Економічна сутність аудиторських процедур [66]

Вид процедур	Характеристика
Перевірка записів або документів	Складається з вивчення записів або документів, як внутрішніх так і зовнішніх, що зберігаються на папері, електронних та інших носіях інформації; надає аудиторські докази різного ступеня достовірності залежно від їх характеру і джерела.
Перевірка матеріальних активів	Перевірка матеріальних активів полягає в фізичній перевірці активів. Перевірка окремих статей запасів, як правило, супроводжує спостереження за інвентаризацією.
Спостереження	Спостереження охоплює нагляд за процесом або процедурою, що виконуються іншими особами, наприклад, спостереження за здійсненням інвентаризації запасів відповідним персоналом або заходів контролю.
Запити	Запит – це процес звернення за інформацією, як фінансовою, так і не фінансовою, до обізнаних осіб суб'єкта господарювання або поза його межами. Запит сам по собі не є достатнім для перевірки операційної ефективності процедур контролю
Зовнішнє підтвердження	Являє собою аудиторські докази, отримані аудитором у вигляді прямої письмової відповіді від третьої сторони у паперовій, електронній або іншій формі. Наприклад, аудитор може шукати прямого підтвердження дебіторської заборгованості шляхом контакту з дебіторами
Повторне обчислення	Полягає в перевірці математичної правильності документів чи запасів. Повторне обчислення можна виконувати вручну або із застосуванням електронних засобів, наприклад, шляхом отримання електронного файлу від суб'єкта господарювання.
Повторне виконання	Полягає в незалежному виконанні аудитором процедур чи заходів контролю, які вже виконувалися як частина заходів внутрішнього контролю суб'єкта господарювання, або вручну, або із застосуванням електронних засобів, наприклад, повторне виконання класифікації дебіторської заборгованості за строками потащення
Аналітичні процедури	Являють собою оцінку фінансової інформації через аналіз правдоподібного взаємозв'язку між фінансовими та не фінансовими даними. Аналітичні процедури також включають усі необхідні дослідження ідентифікованих коливань чи взаємозв'язків, що суперечать іншій доречній інформації або значно відрізняються від очікуваних показників.





## Додаток И

## ДОГОВІР №

на проведення аудиту звітності

Місто \_\_\_\_\_

Дата \_\_\_\_\_

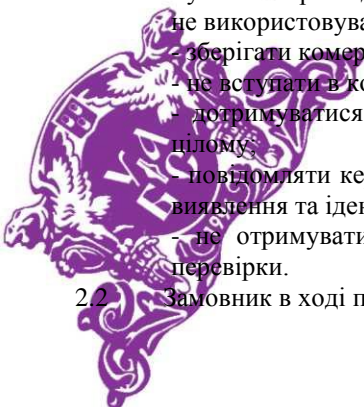
Суб'єкт аудиторської діяльності в Україні, незалежна аудиторська фірма \_\_\_\_\_ (свідоцтво про внесення до Реєстру аудиторських фірм та практикуючих аудиторів Аудиторської палати України \_\_\_\_\_ від \_\_\_\_\_) надалі по тексту - Виконавець, в особі \_\_\_\_\_, діючого на підставі \_\_\_\_\_ та суб'єкт підприємницької діяльності в Україні \_\_\_\_\_ в особі \_\_\_\_\_ діючого на підставі \_\_\_\_\_, надалі Замовник з другої сторони, відповідно до чинного законодавства України уклали цей договір про наступне:

## 1. Предмет договору

- 1.1 Замовник доручає а Виконавець бере на себе зобов'язання здійснити аудиторську перевірку фінансової звітності Замовника у відповідності до вимог чинного законодавства України.
- 1.2 Аудиторська перевірка охоплює діяльність Замовника, результати якої відображені у його звітності, за період з \_\_\_\_\_ по \_\_\_\_\_.
- 1.3 Початок робіт \_\_\_\_\_ закінчення \_\_\_\_\_.
- 1.4 *Мета аудиту* - висловлення незалежної професійної думки у формі аудиторського висновку стосовно відповідності фінансової звітності Замовника вимогам чинного законодавства, прийнятій обліковій політиці, адекватності відображення результатів господарювання за відповідний період.
- 1.5 *Маштаб аудиту* - перевірка буде здійснюватися шляхом застосування процедур отримання достатніх аудиторських свідчень за національними (та міжнародними стандартами аудиту) в повному обсязі, необхідному для формування аудиторського висновку (незалежної професійної думки). Надана Замовником інформація а також отримані в ході перевірки дані будуть тестуватися на наявність та одночасно на відсутність суттєвих (матеріальних) розбіжностей між показниками звітності та даними бухгалтерського обліку Замовника.

## 2. Зобов'язання сторін

- 2.1. Виконавець в ході перевірки та по її результатам зобов'язаний:
  - дотримуватися вимог чинного законодавства України, Національних (або Міжнародних нормативів аудиту, Кодексу професійної етики аудитора України;
  - уникати прилюдної оцінки дій посадових осіб Замовника або його персоналу, власників (учасників) та не використовувати ім'я Замовника і закриті за його рішенням дані в засобах масової інформації;
  - зберігати комерційну таємницю відносно отриманої в ході перевірки інформації;
  - не вступати в комерційні відносини з клієнтами Замовника;
  - дотримуватися доброзичливості і нейтральності до персоналу Замовника та до його діяльності в цілому;
  - повідомляти керівництво Замовника про суттєві невідповідності (відхилення) безпосередньо після їх виявлення та ідентифікації в ході перевірки;
  - не отримувати від Замовника його продукцію, роботи або послуги до та в ході аудиторської перевірки.
- 2.2. Замовник в ході перевірки та по її результатам зобов'язаний:



- забезпечити Виконавцю доступ до будь-якої інформації, потрібної останньому для виконання робіт за цим договором;
- сприяти отриманню в разі потреби інформації в будь-яких третіх осіб;
- своєчасно та у будь-якому обсязі надавати Виконавцю усі необхідні йому для перевірки данні, реєстри обліку, звітність, адміністративні та інші документи;
- не втручатися в методику перевірки, організацію роботи персоналу Виконавця та відмовитися від тиску на Виконавця з метою зміни його професійної думки;
- своєчасно прийняти та сплатити роботу Виконавця по цьому договору у відповідності з його умовами.

### 3. Порядок здачі і прийому результатів робіт

- 3.1 Результатом робіт по цьому Договору сторони визначають незалежне професійне судження Виконавця про відповідності звітності Замовника вимогам облікової політики, та вимогам чинного законодавства з питань бухгалтерського обліку та фінансової звітності.
- 3.2 Результат робіт за цим Договором приймається Замовником у формі аудиторського висновку незалежно від його виду (позитивне, умовно-позитивне, негативне, відмова від видачі заключення) у друкованому вигляді складеному у відповідності до вимог Національних нормативів аудиту ( або інших вимог спеціальних органів, наприклад ДКЦПФРУ, НБУ тощо).
- 3.3 В ході робіт та по їх завершенню Виконавець знайомить Замовника з попередніми результатами перевірки (попередні висновки). Попередні висновки є неофіційними. Вони можуть обговорюватися Замовником та Виконавцем за залученням третіх осіб. По закінченню терміну дії договору (або раніше) Виконавець у 3-х денний термін надає Замовнику офіційний текст аудиторського заключення (висновку) скріплений печаткою Виконавця. Заключення (висновок) передається у друкованому виді в одному екземплярі. Другий екземпляр зберігається у Виконавця на протязі 3 років.
- 3.4 Аудиторська гарантія. Під аудиторською гарантією сторони розуміють надійність суджень (незалежної професійної думки) Виконавця з предмету цього договору для Замовника та третіх осіб. Абсолютна аудиторська гарантія згідно Національних нормативів аудиту не надається.
- 3.5 В разі незгоди Замовника з видом висновку або його окремим положеннями, суперечки з цього приводу вирішуються в судовому порядку. При цьому Замовник зобов'язан повідомити письмово Виконавця про незгоду з висновком.

### 4. Вартість робіт та порядок розрахунків

- 4.1 За виконання робіт за цим договором Замовник сплачує Виконавцю винагороду у розмірі \_\_\_\_\_ гривень з ПДВ, ПДВ \_\_\_\_\_ грн.
- 4.2 Оплата здійснюється виключно у національній валюті України та в безготівковій формі.
- 4.3 Замовник авансує виконавця у розмірі \_\_\_\_\_ % вартості робіт за цим договором на протязі 3-х днів з дати підписання договору.
- 4.4 Оплата роботи Виконавця здійснюється Замовником незалежно від характеру аудиторського висновку ( позитивний, умовно-позитивний, негативний. Відмова від висновку) у відповідності до умов п. 2.1-2.2 цього договору.

### 5. Права сторін

- 5.1 Кожна з сторін цього договору має право припинити його дію. Для цього одна з сторін повинна письмово сповістити іншу про наміри припинити роботи за цим договором з обґрунтованим поясненням свого рішення. При цьому таке повідомлення сторона - ініціатор припинення дії договору зобов'язана здійснити повідомлення другої сторони не пізніше ніж в 3 дні після початку робіт. Якщо цей термін буде порушено, то сторона - ініціатор припинення дії договору виплачує іншій стороні договору компенсацію у розмірі \_\_\_\_\_ % від загальної вартості робіт за п. 2.1 цього договору.
- 5.2.1 За письмовою згодою сторони можуть припинити дію цього договору без взаємних фінансових (матеріальних) компенсацій.



## 6. Відповідальність сторін

- 6.1 Відповідальність Виконавця регламентується статтями 22-26, а відповідальність Замовника статтями 28-30 Закону України “Про аудиторську діяльність”, іншим чинним законодавством України.
- 6.2 Замовник та Виконавець несуть відповідальність за дотримання своїх зобов'язань (розділ 2) викладених в цьому договорі.
- 6.3 За неякісне виконання взятих на себе зобов'язань по цьому договору Виконавець та Замовник несуть матеріальну відповідальність згідно вимог чинного законодавства, а суперечки між ними вирішуються в судовому порядку.

## 7. Інші особливі умови

- 7.1 Замовник додатково несе відповідальність за достовірність наданої Виконавцю інформації, її повноту, точність та правильність оформлення (юридичну силу); за виявленні в ході перевірки відхилення від вимог чинного законодавства, облікової політики та методології обліку; за фінансові результати та за звітність по ним; за початкові залишки на рахунках бухгалтерського обліку та показники звітності які не перевірялися до цієї перевірки або перевірялися іншими аудиторами; за невиконання пропозицій аудиторів по усуненню виявлених невідповідностей (відхилень, помилок, тощо).
- 7.2 В зв'язку з сутністю перевірки та притаманних аудиту обмежень, існує імовірність і можливість того, що окремі, навіть суттєві відхилення (помилки, відмінності, тощо) можуть бути не виявлені в ході перевірки, за що у відповідності до Національних нормативів аудиту Виконавець відповідальності не несе.

## 8. Ревізита сторін





## Додаток К

Перелік  
робочих документів АФ ТОВ «Сумикооп-аудит»,  
які складаються працівниками в процесі виконання завдання  
з аудиту фінансової звітності та надання впевненості

№ п/п	Назва документу	Код форми документу
1	2	3
	На паперових носіях	
1.	Результати вивчення загальних даних до прийняття завдання	АФЗПО
2.	План-програма прийняття завдання та організації аудиторської перевірки	АФЗОА
3.	План-програма прийняття завдання та організації надання консультацій	АПОК
4.	Розрахунок планової вартості аудиту фінансової звітності	АФЗПВ
5.	Розрахунок планової вартості аудиторських послуг	АППВ
6.	Рекомендована форма листа-зобов'язання	
7.	Типовий договір на надання аудиторських послуг	
8.	Результати аудиторської перевірки бізнесу суб'єкта господарювання та відображених в бухгалтерському обліку фінансово-господарських операцій	АФЗГО
9.	Розрахунок рівня суттєвості при аудиті фінансової звітності	АФЗРС
10.	Розрахунок невід'ємного аудиторського ризику, ризику системи внутрішнього контролю та ризику не виявлення помилок при аудиті фінансової звітності	АФЗРР
11.	План аудиту фінансової звітності	АФЗПА
12.	Програма аудиту фінансової звітності	АФЗПА
13.	Розпорядження директора аудиторської фірми про призначення групи працівників з виконання завдання	
14.	Результати тестування дотримання аудиторською фірмою та працівниками принципів незалежності	АФЗТН
15.	Результати вивчення облікової політики	АФЗОП
16.	Результати вивчення організації внутрішнього контролю	АФЗВК
17.	Результати вивчення стану внутрішнього контролю за електронною обробкою інформації	АФЗЕО
18.	Результати перевірки тотожності залишків на початок перевіряемого періоду залишкам на кінець попереднього періоду	АФЗТЗ
19.	Результати аудиторських процедур при аудиті фінансової звітності необхідних для ідентифікації суттєвих викривлень внаслідок шахрайства	АФЗРШ
20.	Результати вивчення припущень управлінського персоналу про здатність товариства продовжувати свою діяльність на безперервній основі	АФЗБД1
21.	Результати вивчення планів персоналу при існуванні підстав сумнівів в продовженні діяльності на безперервній основі	АФЗБД2
22.	Результати вивчення істотних подій після дати балансу до дати підписання аудиторського висновку	АФЗПП
23.	Звіт про здійснення контролю якості аудиторських процедур в процесі їх виконання	АФЗЗК
24.	Результати перевірки робочих документів складених фахівцями при аудиті фінансової звітності	АФЗКЯ
25.	Результати контролю якості аудиту фінансової звітності	АФЗКЯ
26.	Звіт про застосування аудиторської вибірки в процесі аудиту фінансової звітності	АЗЗАВ
27.	Результати перевірки операцій з пов'язаними сторонами в процесі аудиту фінансової звітності	АФЗПС

## Продовження додатку И

№ п/п	Назва документу	Код форми документу
28.	Звіт про результати підтвердження даних обліку третіми особами в процесі аудиту фінансової звітності	АФЗЗП
29.	Лист інформування вищого управлінського персоналу	
30.	Результат перевірки облікових оцінок в процесі аудиту фінансової звітності	АФЗОО
31.	Таблиця руху акцій	АФЗРА
	На електронних носіях	
1.	Відомість перевірки руху основних засобів	АФЗОЗ
2.	Відомість перевірки руху запасів	АФЗРЗ
3.	Відомість перевірки розрахунків з постачальниками, покупцями, дебіторами і кредиторами	АФЗРП
4.	Відомості перевірки розрахунків по податку на додану вартість і по податку на прибуток	АФЗРБ
5.	Відомості перевірки розрахунків по заробітній платі та фондам соціального страхування	АФЗРП
6.	Відомість перевірки руху коштів в касі	АФЗГК
7.	Відомість перевірки розрахунків з підзвітними особами	АФЗПО
8.	Відомість перевірки руху грошових коштів на рахунках в банках	АФЗГБ
9.	Відомість перевірки формування доходів та витрат	АФЗДВ
10.	Відомість перевірки формування фінансових результатів	АФЗФР
11.	Відомість перевірки змін в складі власного капіталу	АФЗВК
12.	Відомість перевірки розрахунків за кредитами та позиками	АФЗКГ
13.	Аналітичні процедури	АФЗАП

Директор \_\_\_\_\_



Додаток Л

Аудиторська фірма ТОВ «Сумикооп-аудит»

Підприємство ПраТ «ІТЦ Екотранспал»

Період перевірки 30.05.2013 – 30.06.2013

ТАБЛИЦЯ РУХУ АКЦІЙ ЗА квітень-травень 2013 р.

№	Дата	Викуп акцій					Продаж				Відхилення (гр.6-гр.4)
		номінал		факт		Різниця, гр.6-4	номінал		факт		
		кількість	сума	кількість	сума		кількість	сума	кількість	сума	
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
1	10.04.13	150	7500	150	7500	–	120	6000	120	7200	1200
2	15.04.13	200	10000	200	10000	–	150	7500	150	9000	1500
3	19.05.13	50	2500	50	3000	500	130	6500	130	7800	1300
...											

Виконав Касяненко О. В.

Перевірив Макаренко М. А.





Додаток М

Аудиторська фірма ТОВ «Сумикооп-аудит»

Підприємство ПАТ «Техноенерджиз Україна»

Період перевірки квітень-травень 2013

ПЕРЕЛІК ВИЯВЛЕНИХ ПОМИЛОК І ПОРУШЕНЬ ПРИ  
АУДИТІ ВЛАСНОГО КАПІТАЛУ

№	Документ, обліковий реєстр				Характер порушення
	Найменування	№	Дата	Сума	
1	2	3	4	5	6
1.	Статут	–	–	46000	кредитовий залишок по рахунку 40 не відповідає сумі статутного капіталу, затвердженого в установчих документах;
	Звіт про Власний капітал	–	–		
	Головна Книга, Журнал господарських операцій	–	10.04		
2.	Статут	–	–	26000	необґрунтоване збільшення статутного капіталу за рахунок завищення вартості матеріальних цінностей, нематеріальних активів, які вносяться до статутного капіталу
	Звіт про Власний капітал	–	–		
	Наказ про зміни в статутному капіталі	26	19.03		
3.	Статут	–	21.03	38000	несвочасне внесення змін до реєстру акціонерів
	Реєстр акціонерів	6			
4.	Статут	–	–	65000	невиплати дивідендів за привілейованими акціями
	Наказ про облікову політику	–	–		
	Звіт про фінансові результати	–	1.01		
5...					
6.					
7.					
8.					
9.					
10.					

Виконав Касяненко А. В.

Перевірив Макаренко М. А.

## Додаток Н

Аудиторська фірма: ТОВ «Сумикооп-аудит»

Підприємство: ПраТ «ІТЦ Екотранспал»

Період, що перевіряється: 2012р.

## ТЕСТ ДЛЯ ОЦІНКИ ПОПЕРЕДНЬОГО РИЗИКУ

№	Зміст питання	Так	Ні	Примітки
1	2	3	4	5
<b>ЗОВНІШНІ ФАКТОРИ</b>				
I. Загальне становище економіки та галузі				
1.	Чи постраждали внутрішні ринки підприємства від високого рівня інфляції		x	
2.	Чи приймалися закони і підзаконні акти, що негативно впливають на бізнес клієнта		x	
3.	Чи є процентні ставки високими щодо потреби підприємства в кредитах		x	товариство не має та не потребує ні поточних, ні довгострокових кредитів
4.	Чи зробили негативний вплив на бізнес клієнта наступні фактори:			
	збільшення кредитних ставок		x	
	збільшення рівня безробіття		x	
	зміна грошової маси в обігу		x	
	курс в НБУ іноземних валют		x	підприємство експортує продукцію, тому зростання курсу є вигідним
II. Економічне та фінансове становище галузі				
5.	Чи є продукція даної галузі швидкозастаріючою	x		підприємство планує відкриття цеху по виробництву запчастин
6.	Чи має галузь високу конкурентоспроможність	x		
7.	Чи зафіксовано в галузі незвичайну кількість банкрутств		x	
III. Користувачі фінансової звітності				
8.	Чи буде фінансова звітність надаватися до Державної комісії з цінних паперів і фондового ринку	x		
9.	Чи буде фінансова звітність надаватися власникам (акціонерам)	x		
10.	Чи існують інші адреси подання фінансової звітності? При відповіді «так» вказати їх	x		ПАТ «Всеукраїнський депозитарій цінних аперів», ТОВ «Сумський фондовий центр»
<b>ВНУТРІШНІ ФАКТОРИ</b>				
I. Керівництво підприємства				
1.	Чи прагне керівництво одержувати прибуток з огляду на необхідність виправдання прогнозів, одержання частки від прибутку тощо	x		
2.	Чи прагне керівництво зменшити прибуток з метою зниження податку на прибуток		x	



## Продовження Додатку Н

1	2	3	4	5
3.	Домінуючу роль в управлінні грають: одна людина (вказати, хто) кілька людей		x	4 акціонери: Семенов Д.В. (30%), Палагута О.Г. (28%), Тарановський А.І. (28%), Брязкун В.Г (14%)
4.	Чи схильна адміністрація до невиправданого ризику	x		на підприємстві не було створено резерву сумнівних боргів та забезпечення наступних виплат персоналу, що завищило прибуток на 56 тис. грн.
5.	Чи відзначається плинність кадрів в адміністрації підприємства		x	
<b>II. Організаційна структура підприємства</b>				
6.	Чи є в підприємстві служба внутрішнього аудиту	x		внутрішній контроль за діяльністю товариства здійснювався ревізором
7.	Чи відсутня на підприємстві система документування бухгалтерського обліку		x	згідно облікової політики всі господарські операції підлягають документуванню
8.	Чи відсутні на підприємстві посадові інструкції, що визначають кваліфікаційні вимоги		x	
9.	Чи здійснюється документування операцій за допомогою електронної системи обробки інформації	x		на підприємстві ведеться облік у системі 1С - Бухгалтерія
10.	Чи відзначається плинність бухгалтерських кадрів		x	
11.	Мають місце ворожі (недоброзичливі) відносини між персоналом підприємства і персоналом аудиторської фірми		x	
12.	Чи створювало підприємство в звітному періоді дочірні підприємства		x	
<b>III. Фінансовий стан підприємства</b>				
13.	Чи має підприємство достатній обсяг оборотних коштів		x	8,6 тис. грн. не є достатнім обсягом оборотних коштів
14.	Чи має підприємство можливість одержати кредити		x	рентабельність діяльності є від'ємною
15.	Чи залежить підприємство від невеликого числа: покупців, постачальників (При відповіді "так" додати їхній перелік із зазначенням питомої ваги в обсязі продаж чи закупівель)		x	
16.	Чи мають місце порушення боргових зобов'язань		x	
17.	Чи мають місце збитки протягом звітного періоду і попереднього року	x		2011 – 272,7 тис. грн., 2012 – 78,3 тис. грн..
18.	Чи має підприємство тривалий операційний цикл		x	3 дні – значно малий цикл
19.	Чи має підприємство високі постійні витрати	x		інші операційні (625,9 та 1032,7 відповідно за попередні 2 роки)
<b>IV. Характер угод</b>				
20.	Чи здійснює підприємство велику кількість продажів і закупівель за готівку	x		
21.	Чи здійснює підприємство операції зі зв'язаними сторонами		x	
22.	Чи здійснює підприємство велику кількість товарообмінних операцій		x	
23.	Чи здійснює підприємство велику кількість зовнішньоекономічних операцій	x		30% операцій пов'язані з експортом до Грузії

Виконав: \_\_\_\_\_

Перевірив: \_\_\_\_\_

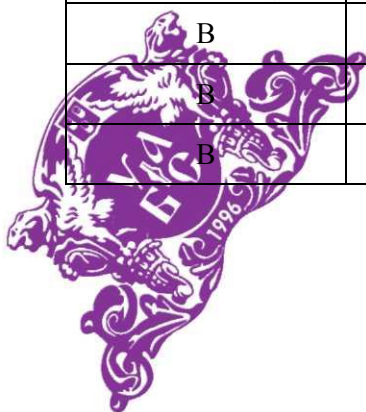




## Додаток П

Таблиця П.1 – Матриця оцінки сукупного ризику на попередньому етапі планування

Риск прийняття клієнта	Риск по областям потенціального ризику	Предварительний аудиторський ризик	Совокупний ризик
Н	Н	Н	Н
Н	Н	Н	Н
Н	Н	В	Н
Н	С	Н	С
Н	С	С	С
Н	С	В	С
Н	В	Н	С
Н	В	С	С
Н	В	В	В
С	Н	Н	С
С	Н	С	С
С	Н	В	С
С	С	Н	С
С	С	С	С
С	С	В	С
С	В	Н	В
С	В	С	В
С	В	В	В
В	Н	Н	С
В	Н	С	С
В	Н	В	В
В	С	Н	В
В	С	С	В



## Продовження Додатку П

Риск прийняття клієнта	Риск по областям потенціального ризику	Предварительний аудиторський ризик	Совокупний ризик
В	С	В	В
В	В	Н	В
В	В	С	В
В	В	В	В

State Higher Educational Institution  
 "UKRAINIAN ACADEMY OF BANKING  
 OF THE NATIONAL BANK OF UKRAINE"

Державний вищий навчальний заклад  
 "УКРАЇНСЬКА АКАДЕМІЯ БАНКІВСЬКОЇ СПРАВИ  
 НАЦІОНАЛЬНОГО БАНКУ УКРАЇНИ"

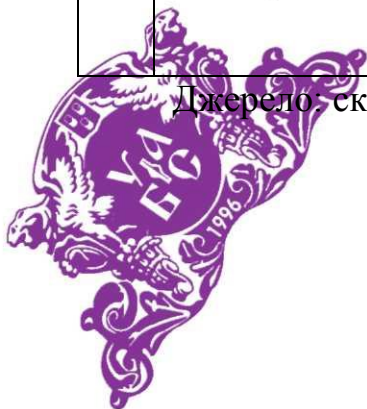


## Додаток Р

Таблиця Р.1 – Рекомендований перелік порогів суттєвості для різних об'єктів обліку згідно рекомендацій Міністерства фінансів

№ з/п	Об'єкт визначення суттєвості	Поріг суттєвості	Базовий показник порогу суттєвості
1	Окремі об'єкти обліку, що відносяться до активів, зобов'язань і власного капіталу підприємства	< 5%	Підсумок відповідно всіх активів, всіх зобов'язань і власного капіталу.
2	Окремі види доходів і витрат	< 2%	Чистий прибуток (збиток) підприємства
3	Переоцінка або зменшення корисності об'єктів обліку	< 1%	Чистий прибуток (збиток) підприємства
		< 10%	Відхилення залишкової вартості об'єктів обліку в справедливій вартості
4	Окремі види доходів, витрат і відображення переоцінки або зменшення корисності об'єктів обліку	< 0,5%	Сума надходжень на провадження статутної діяльності
5	Визначення строку фінансової оренди	< 75%	Строк корисного використання об'єкту оренди
6	Визначення звітного сегмента	< 10%	Чистий дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) або фінансовий результат сегмента або активи усіх сегментів підприємства.
7	Визначення подібних активів	≤ 10%	Різниця між справедливою вартістю об'єктів обміну
8	Інших господарських операцій та об'єктів обліку	1-10%	Враховуються обсяги діяльності підприємства, характер впливу об'єкту обліку на рішення користувачів та інші якісні чинники, які можуть впливати на визначення порогу суттєвості
9	Статті фінансової звітності за невстановленими формами фінансової звітності	Частка відповідної статті в базовому показнику	За базовий показник рекомендується використовувати: - для статей балансу – суму власного капіталу та підсумок відповідного класу активів або зобов'язань; - для статей звіту про фінансові результати – суму прибутку (збитку) від операційної діяльності або суму доходу або витрат за звітний період; - для статей звіту про рух грошових коштів – чистий рух грошових коштів (надходження або видаток) відповідно від операційної, інвестиційної або фінансової діяльності за звітний період

Джерело: складено автором на основі [49]

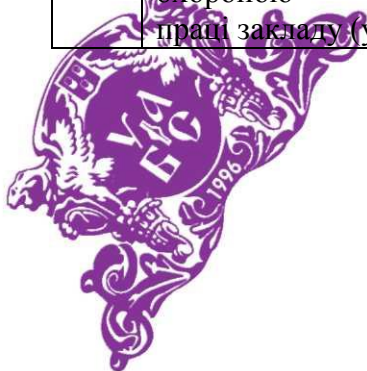




## Додаток С

Таблиця С.1 – Відповідність нормативно-правової бази з питань охорони праці в АФ ТОВ «Сумикооп-аудит» за станом на 01.06.2013

№ з/п	Назва діючого на товаристві нормативного документа	Відмітка про наявність	Відмітка про відповідність чинному законодавству
1	Кодекс законів про працю України	+	+
2	Закон України «Про охорону праці»	+	+
3	Типове положення про надання послуг залученого спеціаліста з охорони праці	+	+
4	Типове положення про навчання з питань охорони праці (наказ Державного комітету України з охорони праці від 26.01.2005 № 15)	+	+
5	Положення про розробку інструкцій з охорони праці	+	+
6	Положення про систему управління охороною праці (СУОП)	+	+
7	Перелік посад посадових осіб, які зобов'язані проходити попередню і періодичну перевірку знань з охорони праці	+	+
8	Порядок розробки і затвердження власником нормативних актів про охорону праці, чинних на підприємстві	+	+
9	Порядок проведення атестації робочих місць за умовами праці (постанова Кабінету Міністрів України від 01.09.92 № 442)	+	+
10	Програма вступного інструктажу з охорони праці та тексти інструктажу на робочих місцях	+	+
11	Наказ «Про затвердження Положення про систему управління охороною праці СУОП»	+	+
12	Наказ «Про затвердження Положення про проведення триступеневого адміністративно-громадського контролю у системі управління охороною праці закладу (установи)»	+	+



## Продовження Додатку С

№ з/п	Назва діючого на товаристві нормативного документа	Відмітка про наявність	Відмітка про відповідність чинному законодавству
13	Наказ «Про затвердження графіка проведення періодичних медоглядів працівників»	+	
14	Наказ «Про затвердження комісії з перевірки знань з питань охорони праці посадових осіб»	+	
15	Журнал реєстрації вступного інструктажу з питань охорони праці	+	
16	Інструкції з охорони праці	+	+
17	Матеріали розслідування професійних захворювань	+	+
18	Приписи фахівців служби охорони праці	+	+
19	План роботи служби охорони праці	+	+
20	Протоколи перевірки знань з питань охорони праці посадових осіб підприємства	+	+
21	Матеріали перевірки стану, умов і безпеки праці комісією закладу освіти і затверджені заходи щодо усунення виявлених порушень	+	+
22	Матеріали аудиту охорони праці, у тому числі атестації робочих місць за умовами праці на відповідність нормативно-правовим актам з охорони праці	+	+



her Educati  
N ACADEMY  
ONAL BANK

# План евакуації ТОВ «Сумикооп-аудит»

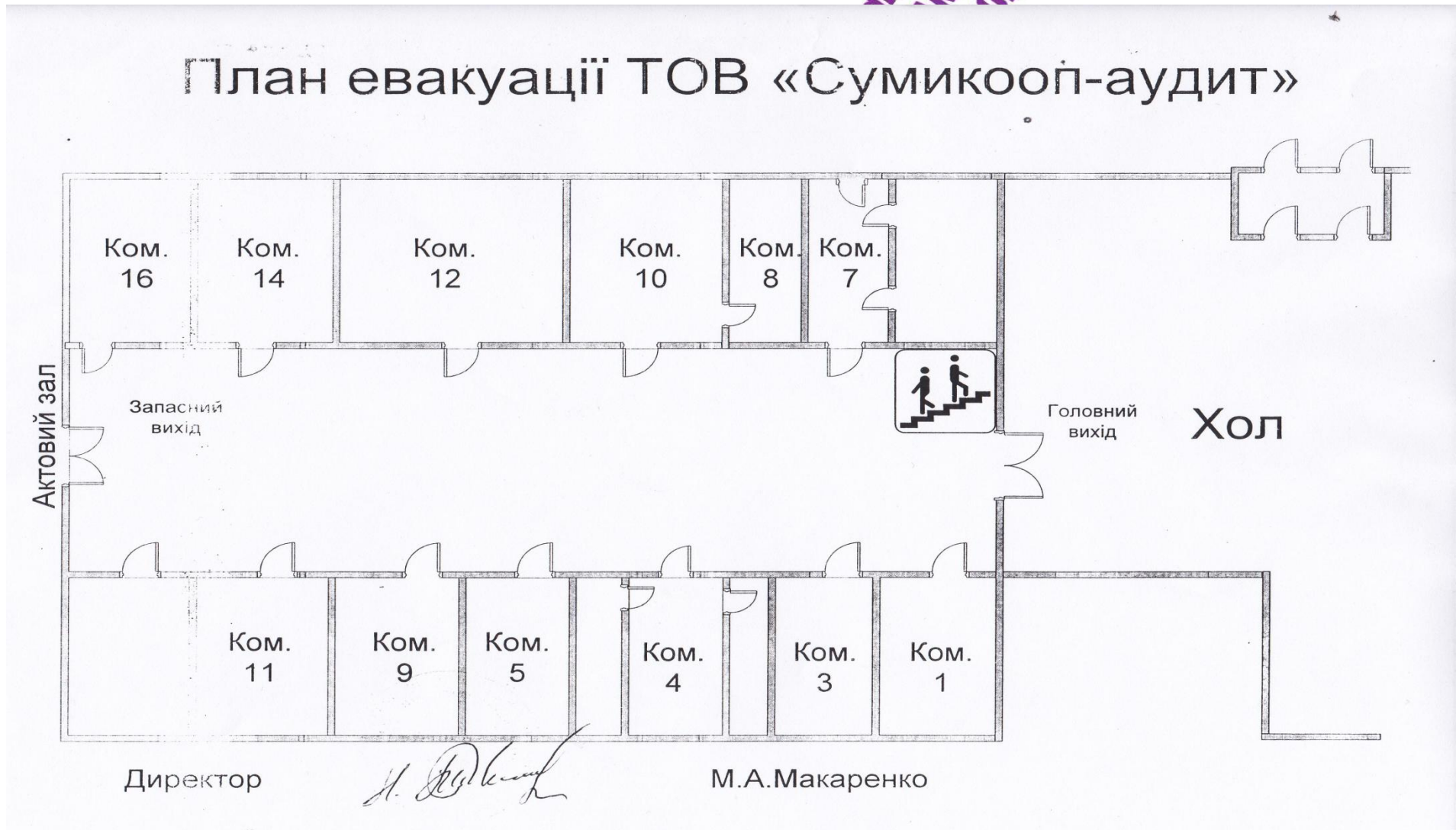


Рисунок С.1 – План евакуації АФ ТОВ «Сумикооп-аудит»

