

Міністерство освіти і науки України
Сумський державний університет
Навчально-науковий інститут бізнес-технологій «УАБС»

О. А. Скорба

АУДИТ

КОНСПЕКТ ЛЕКЦІЙ

Суми
Сумський державний університет
2019

Міністерство освіти і науки України
Сумський державний університет

О. А. Скорба

АУДИТ

КОНСПЕКТ ЛЕКЦІЙ

Затверджено
на засіданні
кафедри бухгалтерського обліку і оподаткування
Протокол № 7 від 26.02.2019.

Суми
Сумський державний університет
2019

Конспект лекцій із дисципліни «Аудит» / укладач: О. А. Скорба. – Суми : Сумський державний університет, 2019. – 116 с.

Кафедра бухгалтерського обліку та оподаткування ННІ БТ «УАБС»

ЗМІСТ

	С.
ВСТУП.....	6
ТЕМА 1. СУТНІСТЬ І ПРЕДМЕТ АУДИТУ.....	7
1.1. Історія виникнення аудиту в світі та в Україні зокрема.....	7
1.2. Аудиторська діяльність, її сутність, функціональні завдання, предмет, метод, об'єкти аудиту.....	8
1.3. Види та принципи аудиту.....	9
ТЕМА 2. РЕГУЛЮВАННЯ АУДИТОРСЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ТА ЇЇ ІНФОРМАЦІЙНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ.....	13
2.1. Поняття аудиторської діяльності та її правове забезпечення.....	13
2.2. Порядок атестації аудиторів на заняття аудиторською діяльністю.....	15
2.3. Підвищення кваліфікації та пересертифікація аудиторів.....	17
2.4. Персонал суб'єктів аудиторської діяльності.....	21
ТЕМА 3. ПЛАНУВАННЯ АУДИТУ.....	23
3.1. Сутність планування, необхідність планування аудиторської діяльності.....	23
3.2. Методологія, методика, технологія та види планування.....	25
3.3. Планування конкретної аудиторської перевірки.....	28
ТЕМА 4. АУДИТОРСЬКІ ДОКАЗИ ТА РОБОЧІ ДОКУМЕНТИ АУДИТОРА.....	30
4.1. Аудиторські докази, їх сутність та класифікація.....	30
4.2. Значимість аудиторських доказів.....	31
4.3. Визначення помилок і шахрайства.....	32
4.4. Тести систем контролю.....	36
4.5. Процедури перевірки на суттєвість.....	37
4.6. Робоча документація аудитора.....	38
ТЕМА 5. АУДИТОРСЬКИЙ РИЗИК ТА ОЦІНЮВАННЯ СИСТЕМИ ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ.....	39
5.1. Система економічних ризиків і місце в ній аудиторського ризику.....	39
5.2. Характеристика аудиторського ризику.....	39
5.3. Методи визначення розміру аудиторського ризику.....	43
5.4. Внутрішній контроль: суть, класифікація, об'єкти і суб'єкти.....	45
5.5. Дослідження й оцінювання системи внутрішнього контролю.....	50
ТЕМА 6. АУДИТОРСЬКИЙ ВИСНОВОК ТА ІНШІ ПІДСУМКОВІ ДОКУМЕНТИ.....	52
6.1. Поняття аудиторського висновку.....	52
6.2. Порядок складання аудиторського висновку (звіту).....	53
6.3. Види аудиторських звітів (висновків).....	55
6.4. Інша документація, що передається замовнику.....	57
ТЕМА 7. ПІДСУМКОВИЙ КОНТРОЛЬ.....	59
7.1. Оцінювання результатів аудит.....	59
7.2. Контроль якості роботи аудиторів.....	60
ТЕМА 8. ВНУТРІШНІЙ АУДИТ: ЙОГО СУТЬ, ОБ'ЄКТИ І СУБ'ЄКТИ.....	63
8.1. Поняття, мета, завдання та суб'єкти внутрішнього аудиту.....	63
8.2. Послідовність виконання функцій внутрішнього аудиту.....	66

8.3. Організація внутрішнього аудиту.....	67
8.4. Етика працівників внутрішнього аудиту.....	68
ТЕМА 9. МЕТОДИЧНІ ПРИЙОМИ ВНУТРІШНЬОГО АУДИТУ.....	70
9.1. Методичні прийоми організації внутрішнього аудиту.....	70
9.2. Спеціальні методичні прийоми внутрішнього аудиту.....	71
ТЕМА 10. МЕТОДИ АУДИТУ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ ТА КРИТЕРІЇ ЇЇОЦІНЮВАННЯ.....	74
10.1. Аудит установчих документів.....	74
10.2. Методика аудиту облікової політики підприємства.....	76
10.3. Аудит формування і використання власного капіталу.....	80
10.4. Аудит необоротних активів і капітальних інвестицій.....	83
10.5. Аудит виробничих запасів.....	86
10.6. Аудит готівково-розрахункових операцій.....	88
10.7. Аудит безготівкових розрахунків.....	91
10.8. Аудит розрахунків з оплати праці.....	93
10.9. Аудит податків, зборів і обов'язкових платежів.....	97
10.10. Аудит витрат і собівартості продукції.....	100
10.11. Аудит доходів і фінансових результатів.....	104
10.12. Характеристика фінансової звітності та загальні вимоги до неї.....	108
ТЕМА 11. РЕАЛІЗАЦІЯ МАТЕРІАЛІВ АУДИТУ.....	110
11.1. Меморандум виправлених аудитором помилок за результатами аудиту.....	110
11.2. Моніторинг виконання клієнтом рекомендацій аудитора.....	111
11.3. Модифікація аудиторського звіту в разі невиконання клієнтом рекомендацій аудитора.....	113
СПИСОК ЛІТЕРАТУРИ.....	115

ВСТУП

Зміни структури управління господарством та розвиток підприємств різних форм власності значно скоротили сферу відомчого контролю та обмежили втручання держави у фінансову діяльність суб'єктів господарювання. У сучасних складних економічних умовах зростає потреба в незалежному контролі (аудиті) щодо достовірності, повноти бухгалтерської звітності та відповідності її чинному законодавству.

Мета дисципліни – формування системи знань у галузі створення аудиторської фірми, організації її діяльності та методики проведення аудиторських перевірок і супутніх аудиту робіт.

Завдання курсу: засвоєння теоретичних засад функціонування аудиту як системи незалежного фінансового контролю; опанування законодавчих актів, нормативно-інструктивних документів, міжнародних стандартів аудиту, Кодексу професійної етики аудиторів; набуття практичних навичок з організації та планування аудиту, виконання комплексу окремих аудиторських процедур, надання аудиторських послуг, оформлення робочих та підсумкових документів аудитора.

Предметом навчальної дисципліни є стан економічних, організаційних, інформаційних та інших характеристик системи, що знаходяться у сфері аудиторського оцінювання.

Після вивчення курсу студент повинен:

Знати:

- положення та інструкції, якими регламентуються вимоги і порядок проведення аудиторської перевірки;
- сутність, функціональні завдання, предмет, метод, об'єкти аудиту;
- принципи аудиту; суть, необхідність, мету, етапи планування в аудиті;
- суть, структуру та види аудиторських документів.

Вміти:

- користуватися законодавчо-інструктивними матеріалами під час проведення аудиторської перевірки;
- скласти загальну програму аудиту;
- розробити програму аудиту;
- оцінювати аудиторський ризик;
- відрізнити помилки від шахрайства;
- обґрунтувати та використовувати у своїй діяльності робочі документи;
- провести аудит фінансово-господарської діяльності суб'єкта господарювання.

ТЕМА 1. СУТНІСТЬ І ПРЕДМЕТ АУДИТУ

1.1. Історія виникнення аудиту в світі та в Україні зокрема.

Аудит має вже чималу історію. Перші незалежні аудитори з'явилися ще в XIX ст. у акціонерних компаніях Європи. Термін «аудит» виник у латинській мові понад дві тисячі років тому і означає «він слухає» або «вислуховуючий».

Виникнення аудиту пов'язане з розділенням інтересів тих, хто безпосередньо займається управлінням підприємством (адміністрація, менеджери), і тих, хто вкладає кошти в розвиток його діяльності (власники, акціонери, інвестори). Останні не могли та і не хотіли покладатися лише на ту фінансову інформацію, яку надавали керівники та підлеглі ним бухгалтери підприємства.

Історичною батьківщиною аудиту вважається Англія, де з 1844 р. виходить серія законів про компанії, згідно з якими правління акціонерних компаній зобов'язані запрошувати не менше, ніж один раз на рік спеціальної людини для перевірки бухгалтерських рахунків і звіту перед акціонерами.

Розвиток аудиту в Україні тісно пов'язаний із Російською Імперією, так як частина теперішньої України входила до її складу.

Звання аудитора в Росії введено Петром I, який ввів його у військовий статут 1716 р. та в «Табель про ранги», зарахувавши до військових чинів, де вони займалися справами пов'язаними з розслідуванням майнових спорів. У 1797 р. аудитори були переведені в цивільні чини, а 1833 р. з метою їх навчання у Петербурзі засновано школу, названу згодом Аудиторським училищем. Посаду аудитора в Росії скасовано після проведення військово-судової реформи 1867 р. Спроби створити у Росії інститут присяжних бухгалтерів (як тоді називали аудиторів) закінчилися підготовкою документів, які регламентували його діяльність.

Незалежні перевірки щорічних звітів акціонерних товариств проводилися ревізійними комісіями, до яких входили акціонери, не завжди обізнані з обліком і контролем.

Після жовтневої революції 1917р. та часів існування СРСР, у Радянському Союзі взагалі та в Україні зокрема існував лише народний, державний і партійний

контроль, який здійснювали Комітет народного контролю УРСР, Головне контрольно-ревізійне управління, Міністерство фінансів України, відомчі контрольно-ревізійні управління.

Розвиток аудиту в Україні має такі етапи:

Перший – це ухвалення Закону України «Про аудиторську діяльність» у 1993 р. з часом «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність», який визначив у правовому полі місце аудиту.

Другий – розроблення системи нормативно-правового регулювання аудиту, яка має національні нормативи і кодекс професійної етики аудиторів України.

Третій – розроблення документів, які потрібні для реалізації нормативів та їх використання.

1.2. Аудиторська діяльність, її сутність, функціональні завдання, предмет, метод, об'єкти аудиту.

Аудит – це висока форма організації та реалізації економічних ідей.

Аудит — це перевірка публічної бухгалтерської звітності, обліку, первинних документів та іншої інформації щодо фінансово-господарської діяльності суб'єкта господарювання з метою визначення достовірності звітності, обліку, його повноти і відповідності чинному законодавству та встановленим нормативам.

Метою аудиту фінансової звітності є складання аудиторського висновку про дійсний фінансовий стан суб'єкта перевірки.

Основні завдання аудиту – збирання та оброблення достовірної інформації про господарсько-фінансову діяльність суб'єкта господарювання і формування на цій основі аудиторського висновку.

Предметом аудиту є стан економічних, організаційних, інформаційних та інших характеристик системи, що знаходиться у сфері аудиторського оцінювання.

Об'єктом аудиторської діяльності є взаємозв'язані економічні, організаційні, інформаційні, технологічні та інші сторони функціонування системи, що вивчається, стан якої може бути оцінений кількісно та якісно.

Метод аудиторської діяльності базується на основних положеннях діалектичного методу пізнання і законах економічної теорії.

Методом аудиту є сукупність способів, прийомів, які використовуються для дослідження стану об'єктів, що вивчаються. Ці прийоми можна об'єднати у такі групи:

- ✓ перша – визначення кількісного та якісного стану об'єкта;
- ✓ друга – визначення відхилень дійсного стану досліджуваного об'єкта від норм та нормативів, планових показників та інших правил;
- ✓ третя – оцінювання стану об'єкта (у минулому, поточному та майбутньому періодах).

В аудиті широко застосовують прийоми та методи, які не є власне аудиторськими: порівняння, групування, синтезу, абстрагування, деталізація показників, індекси, балансовий, сальдовий, підрахунок, інвентаризація тощо.

1.3. Види та принципи аудиту

За формою й метою здійснення аудиту розрізняють зовнішній та внутрішній аудит. Основна різниця між ними полягає в тому, що внутрішній аудит проводять всередині самої організації за вимогою та з ініціативи її керівництва аудитором, який працює в самій організації. Тому в виконанні своїх функцій він тією чи іншою мірою є залежним від керівництва підприємства. Внутрішній аудит можна розглядати як невід'ємну частину загальної системи контролю, який відповідно до міжнародного нормативу *«Використання результатів роботи внутрішнього аудиту»* здійснюється за такими напрямками (функціями):

- ✓ аналіз системи обліку та внутрішнього контролю;
- ✓ вивчення бухгалтерської (фінансової) та оперативної інформації (за окремими статтями та ін.);
- ✓ вивчення економічної ефективності управлінських рішень на різних рівнях господарювання;

- ✓ аналіз адекватності політики у сфері менеджменту;
- ✓ оцінювання якості інформації;
- ✓ розроблення проектів управлінських рішень;
- ✓ проведення стратегічного (перспективного) аналізу;
- ✓ розроблення фінансових прогнозів.

У цілому напрямки, за якими здійснюється внутрішній аудит, свідчать про його виняткову важливість для суб'єктів господарювання. Формування та розвиток внутрішнього аудиту є найважливішим завданням фірм.

Разом із внутрішнім аудитом надзвичайно поширений зовнішній аудит, який проводять окремі аудиторські фірми.

Метою та завданням зовнішнього аудиту є оцінювання і підтвердження достовірності фінансової звітності підприємства. У процесі аудиторської перевірки зовнішній аудит, звичайно, входить до системи внутрішнього аудиту і дуже схожий з прийомами й методами, які застосовуються внутрішніми аудиторами та з їхніми оцінюваннями. Водночас зовнішні аудитори не обмежуються питаннями підтвердження фінансової звітності, а оцінюють діяльність усіх систем підприємства.

Зовнішній аудит може бути добровільним (ініціативним), коли він проводиться за ініціативи зацікавленої сторони, та обов'язковим, коли передбачений законом. Відповідно до Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» та Закон №2164-VIII від 05.10.2017 р. «Про внесення змін до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» проведення аудиту є обов'язковим для:

- публічних акціонерних товариств;
- великих підприємств, які є або не є емітентами цінних паперів;
- середніх підприємств;
- емітентів цінних паперів, цінні папери яких допущені до біржових торгів, приєднали до групи під назвою «Підприємства, що становлять суспільний інтерес»;
- банків, страховиків, недержавні пенсійні фонди, інші фінансові установи, що належать до великих та середніх, додали до групи під назвою «Підприємства, що

становлять суспільний інтерес»;

➤ підприємств, що здійснюють діяльність з видобутку корисних копалин загальнодержавного значення;

➤ суб'єкти природних монополій на загальнодержавному ринку;

➤ державних і комунальних унітарних підприємств, господарських товариств, у статутному капіталі яких більше 50 % акцій (часток) належать державі чи територіальній громаді, а також господарські товариства, 50 % і більше акцій (часток) яких належать господарським товариствам, частка держави чи територіальної громади в яких становить 100 %.

Обов'язковий аудит може бути організований також за рішенням суду або слідчих органів.

На підставі вивчення функцій внутрішнього та зовнішнього аудиту можна визначити різницю між ними та оцінити значення кожного з них для становлення та розвитку системи фінансового контролю. Основна різниця полягає в тому, що внутрішній аудит спрямований на надання допомоги менеджерам у здійсненні ними контролюючих функцій, тоді як зовнішній аудит може бути використаний також в інтересах сторонніх щодо підприємства груп. Можна сказати, що функції цих двох видів контролю доповнюють одна одну і водночас використовуються з різними цілями.

Принципи аудиту

Міжнародні стандарти аудиту та Кодекс професійних бухгалтерів встановлюють основні принципи аудиту, правила надання аудиторських послуг, фундаментальні засади аудиторської етики. Відповідно до цих документів принципи аудиту можна поділити на дві групи: методологічні та принципи професійної етики.

Методологічні принципи:

- планування аудиту;
- обґрунтованість оцінювання значущості аудиторських свідочств, а також системи внутрішнього контролю;
- визначення критеріїв суттєвості та достовірності;
- дотримання методики та техніки аудиту, оцінювання ризиків та вибору даних;

- аналіз інформації та формування висновків;
- відповідальність за результати аудиту;
- повне інформування клієнта.

Кодекс професійних бухгалтерів передбачає фундаментальні принципи професійної етики. Вони «обов'язкові для виконання усіма аудиторами при наданні ними аудиторських послуг».

Вірогідність. Суспільство потребує достовірної інформації.

Професіоналізм. Роботодавці, клієнти інші зацікавлені сторони визначають рівень фахової підготовки аудиторів.

Якість послуг. Аудит і аудиторські послуги повинні здійснюватись у суворій відповідності з чинним законодавством і нормативними актами.

Довіра. Роботодавці, клієнти, інші зацікавлені сторони мають бути впевнені в тому, що аудитор ніколи не порушить професійної етики і дотримуватиметься її впродовж усієї практики.

Фундаментальні засади етики

Неупередженість. Аудитор повинен виконувати свої функції неупереджено, бути незалежним, чесним і об'єктивним.

Чесність. Аудитор не може уникнути тиску на нього в процесі своєї професійної діяльності, але повинен протистояти цьому тиску. Він має уникати інших відносин із клієнтами, не пов'язаних з аудиторською перевіркою. Аудитор повинен зберігати чесність та об'єктивність на всіх етапах роботи і, висловлюючи думку про фінансовий звіт, уникати ситуацій, які вплинули б на незалежність його висновків.

Об'єктивність. Аудитор повинен бути об'єктивним, щоб упередженість та інші чинники не впливали на достовірність його висновків.

Професійна незалежність. Аудитор повинен бути професійно незалежним, фахово бездоганим. Рівень фахової підготовки аудиторів повинен відповідати єдиним професійним вимогам. Допускаються до аудиторської діяльності лише ті фахівці, які склали екзамени і пройшли сертифікацію.

Конфіденційність. Аудитор повинен зберігати в таємниці всю інформацію, яка стосується стану справ клієнта.

Професійна поведінка. Аудитор повинен сприяти підвищенню авторитетності своєї професії у суспільстві. Він повинен бути чесним і не здійснювати вчинків, які можуть похитнути довіру і прихильність громади до аудиторської професії в цілому.

Професійні норми. Аудитори зобов'язані виконувати з належною турботою і увагою вказівки і побажання клієнта тією мірою, у якій вони не суперечать вимогам чинного законодавства.

Аудитору належить завжди бути вільним від будь-якої зацікавленості, несумісної з чесністю, об'єктивністю і незалежністю.

ТЕМА 2. РЕГУЛЮВАННЯ АУДИТОРСЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ТА ЇЇ ІНФОРМАЦІЙНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ

2.1. Поняття аудиторської діяльності та її правове забезпечення

Аудиторська діяльність — підприємницька діяльність, яка включає в себе організаційне і методичне забезпечення аудиту, практичне виконання аудиторських перевірок (аудит) та надання інших аудиторських послуг.

Основними нормативними документами, що визначають головні засади аудиторської діяльності, є Закон України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» № 2258-VIII від 21.12.2017р., Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг, видання 2016 – 2017 років.

Стандарти аудиту формують єдині основні вимоги до його якості та надійності і забезпечення відповідного рівня гарантій щодо результатів аудиторської перевірки під час їх дотримання. Аудиторські стандарти є підставою для

вирішення суперечливих питань, які можуть виникати між аудитором і замовником, та встановлення ступеня відповідальності аудиторів.

У 1977 р. з метою розвитку аудиту та координації роботи бухгалтерів-аудиторів у світовому масштабі була заснована Міжнародна федерація бухгалтерів (МФБ). У її межах створено постійно діючий Комітет Міжнародної практики аудиту (КМПА) при раді МФБ. З 1 квітня 2002 р. КМПА перейменований у Раду з МСА та надання впевненості (РМСАНВ). Основними завданнями РМСАНВ є розроблення і випуск:

- міжнародних стандартів аудиту (МСА);
- міжнародних стандартів завдань з надання впевненості (МСЗНВ);
- міжнародних стандартів супутніх послуг (МССП).

В історичному аспекті варто зауважити, що у 70-х роках ХХ ст. КМПА розробив і випустив стандарти аудиту в двох серіях:

- 1) МСА.
- 2) МНА/СР.

МСА мали 33 стандарти, розділені на чотири групи: загальні (4), робочі (23), стандарти звітності (4), стандарти супутніх аудиту послуг (2).

За останні роки структура стандартів змінена і відтепер розроблені такі стандарти, видані РМСАНВ:

- міжнародні стандарти аудиту (МСА 100—999);
- міжнародні стандарти завдань з огляду (МСЗО 2000—3999);
- міжнародні стандарти завдань з надання впевненості (МСЗНВ);
- міжнародні стандарти супутніх послуг (МССП 4000—4999).

У зв'язку з цим змінена нумерація попередньо виданих МСА.

Видані в різних країнах національні стандарти аудиту мають певні розбіжності за змістом і формою. РМСАНВ вивчає стандарти аудиту різних країн, узагальнює їх і випускає стандарти з розрахунку на їх прийняття Міжнародним співтовариством. Україна прийняла ці стандарти як Національні стандарти аудиту, ведеться певна робота спрямована на їх впровадження.

МСА застосовуються незважаючи на те, чи аудит є незалежним дослідженням фінансової інформації прибуткового або збиткового підприємства. Немає значення специфіка організації та правової власності підприємства, його розміри. В усіх випадках аудит проводиться з метою вивчення і підтвердження фінансової звітності підприємства та системи обліку.

У процесі аудиторської перевірки фінансової звітності або під час виконання інших послуг аудитор повинен виконати вимоги міжнародних норм етики, прийняті Комітетом з етики МФБ.

У межах кожної країни МСА зазнають змін відповідно до чинної практики аудиту. Окремі країни на основі МСА випускають свої національні стандарти аудиту.

2.2. Порядок атестації аудиторів на заняття аудиторською діяльністю.

Атестація (визначення кваліфікаційної придатності на зайняття аудиторською діяльністю) аудиторів здійснюється незалежними центрами оцінювання знань, акредитованими комісією з атестації АПУ.

Відмова від надання дозволу на участь у кваліфікаційному іспиті може бути видана кандидату в разі невідповідності його освіти або досвіду практичної роботи вимогам Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність».

Кваліфікаційний іспит повинен охоплювати коло знань і навиків, якими повинні володіти кандидати, щоб досягти такого професійного рівня, який дав би їм змогу здійснювати аудиторську практику в Україні відповідно до чинного законодавства. Аудиторська палата України періодично вносить зміни до переліку питань кваліфікаційного іспиту, з метою своєчасного врахування змін, які періодично відбуваються в аудиторській практиці.

Завдання, які використовуються для проведення іспитів, повинні містити:

- ✓ тести у вигляді питань, що дають змогу вибрати правильну відповідь із чотирьох тверджень;

- ✓ завдання з вирішення ситуаційних аудиторських проблем.

Забезпечення конфіденційності є невід'ємною умовою проведення кваліфікаційного іспиту. Порушення правил конфіденційності екзаменаційного процесу розглядається Аудиторською палатою України як подія, що може тягнути за собою викривлення уявлення про чесність іспиту і, більше того, самої професії аудитора.

До конфіденційної інформації щодо кваліфікаційного іспиту належать:

- ✓ зміст питань, зазначених у завдання кваліфікаційного іспиту, та відповіді на них упродовж усього терміну до передачі екзаменаційних робіт на перевірку;
- ✓ порядок і зміст проведеного кодування екзаменаційних робіт до їх повної перевірки та внесення результатів іспиту до протоколу перевірки;
- ✓ персональні результати проведеного іспиту (повідомляються персонально кожному кандидату).

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

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

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

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

Відмову у видачі свідоцтва може бути оскаржено до суду.

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

Відомості до Реєстру вносяться Аудиторською палатою України.

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

Номер реєстрації аудитора та суб'єкта аудиторської діяльності є індивідуальним і не може передаватися іншим аудиторам і суб'єктам аудиторської діяльності.

З метою ведення Реєстру дозволяється оброблення персональних даних фізичних осіб відповідно до законодавства з питань захисту персональних даних.

У Реєстрі обов'язково міститься інформація про Орган суспільного нагляду за аудиторською діяльністю та про орган, якому делеговано певні повноваження.

2.3. Підвищення кваліфікації та пересертифікація аудиторів

Становлення та розвиток в Україні ринкової економіки потребує підвищення якості аудиторських послуг, які здійснюються персоналом аудиторських фірм, а саме – аудиторами, які внесені до Реєстру аудиторів та суб'єктів аудиторської діяльності України. Враховуючи вимоги суспільства до якості аудиторських послуг і відповідальність суб'єктів аудиту за заподіяні збитки внаслідок неналежного виконання аудиту, можна зробити висновок, що ефективність діяльності аудиторської фірми прямопропорційно залежить від знань і практичного досвіду аудиторів. Тому в підвищенні кваліфікації аудиторів зацікавлені як суспільство в цілому, так і суб'єкти аудиту.

Для належного виконання своїх обов'язків аудитори повинні добре володіти методикою аудиту, досконало знати нормативну базу щодо предмета перевірки та предметну галузь досліджень. Тому аудитор щоденно повинен працювати над підвищенням своєї кваліфікації. З метою постійного обов'язкового вдосконалення професійних знань аудиторів рішенням АПУ від 30.11.2017 р. (протокол № 352/14) внесені зміни в Положення про постійне обов'язкове вдосконалення професійних знань аудиторів України. Лише за умови щорічного вдосконалення професійних знань аудитори можуть розраховувати на пересертифікацію.

Аудиторською палатою України визначені навчальні заклади, організації та центри, яким надано право здійснювати постійне (щорічне) обов'язкове вдосконалення професійних знань аудиторів за затвердженою АПУ програмою.

Програми вміщують питання з аудиту, бухгалтерського обліку і фінансової звітності, системи оподаткування, правового забезпечення підприємницької діяльності, аналізу фінансової звітності, математичних методів та фінансового менеджменту в бізнесі. За своїм обсягом вони розраховані на щонайменше 40 годин і повинні мати лекції, семінарські й практичні заняття. По закінченні слухачі проходять тестування.

За рішенням профільної комісії АПУ може зарахувати аудиторю як проходження контрольного тестування у межах 40 годин інші види постійного удосконалення професійних знань аудиторів.

Такими видами постійного удосконалення професійних знань аудиторів можуть бути:

✓ Публікації у вигляді підручників або навчальних посібників, а також посібників із питань аудиторської діяльності, контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг, які визначені професійними стандартами; бухгалтерського обліку; фінансової звітності; оподаткування; господарського права (зараховуються автору, співавторам у рік видання). У випадку видання публікації у співавторстві аудитором повинен бути підтверджений особистий внесок (не менше ніж 0,5 умовного авторського аркуша) загальним обсягом публікації. Публікації з вище наведеного переліку повинні стосуватися питань аудиторської діяльності, контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг, які визначені професійними стандартами та/або з питань практики застосування Міжнародних стандартів фінансової звітності.

✓ Публікації обсягом не менше ніж 0,1 умовного авторського аркуша (4 000 знаків, що прирівнюються до 8 годин) у фахових виданнях, акредитованих АПУ (зокрема, у додатках, що мають державну реєстрацію друкованого засобу масової інформації) з питань аудиторської діяльності, контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг, які визначені професійними

стандартами; бухгалтерського обліку; фінансової звітності; оподаткування; господарського права (розрахунок обсягу публікацій автором здійснюється самостійно та зараховується автору в рік здійснення публікації). Публікації надаються до АПУ в паперовій та електронній формі. Професійне оцінювання зазначених публікацій на предмет їхньої відповідності цьому Положенню щодо змісту та актуальності здійснюється редакційною колегією фахового видання.

- ✓ Одержання аудитором вченого ступеня кандидата або доктора економічних наук.
- ✓ Виконання повноважень члена Аудиторської палати України.
- ✓ Викладання у центрах з підготовки аудиторів обсягом не менше ніж 40 годин упродовж календарного року.
- ✓ Успішне складання аудитором будь-якого окремого іспиту під час підготовки на одержання кваліфікації або диплома (сертифіката) Асоціації Присяжних Сертифікованих Бухгалтерів (ACCA), або Американського Інституту сертифікованих присяжних бухгалтерів (AICPA), або отримання диплома Інституту фінансових бухгалтерів (IFA) із курсу «Міжнародні стандарти фінансової звітності», або отримання диплома Інституту Сертифікованих фінансових менеджерів з курсу «Міжнародні стандарти фінансової звітності» (DipIFRS/ICFM, Великобританія), що підтверджується відповідним документом.

Виконання аудитором, що є одночасно членом ACCA, програми постійного професійного розвитку (Continuing Professional Development – CPD), що підтверджено щорічною декларацією згідно з вимогами ACCA, зараховується як повне виконання вимог до постійного удосконалення професійних знань аудитора за відповідний рік.

Здійснення аудиторами постійного удосконалення професійних знань, за затвердженою АПУ та погодженою Національним банком України Програмою постійного удосконалення професійних знань аудиторів банків (зараховується аудиторам за 1 рік, в якому відбулося здійснення такого удосконалення).

Для керівників аудиторських фірм АПУ своїм рішенням може встановлювати інші види постійного удосконалення професійних знань.

Здійснення постійного удосконалення професійних знань керівників аудиторських фірм здійснюється за затвердженими АПУ програмами та відповідно до пунктів 3.3 та 3.4 Положення. Постійне удосконалення професійних знань керівників аудиторських фірм може здійснюватися у формі очних та/або дистанційних занять.

За підсумками постійного удосконалення професійних знань керівників аудиторських фірм проводиться фахова співбесіда або контрольне тестування відповідно до норм Положення.

Документи, що підтверджують постійне удосконалення професійних знань подаються аудиторами до АПУ для їх розгляду та прийняття рішення про зарахування постійного удосконалення професійних знань. Профільна комісія розглядає питання по суті та виносить проект рішення на затвердження АПУ.

Аудитори України, термін дії свідоцтва яких закінчується, подають до Національної комісії, що здійснює державне регулювання у сфері фінансових послуг необхідні документи для продовження терміну дії свідоцтва:

- ✓ засвідчена АПУ або нотаріально копія чинного свідоцтва про включення до Реєстру аудиторських фірм та аудиторів, виданого АПУ;

- ✓ заява про подовження терміну дії свідоцтва про включення до реєстру аудиторських фірм та аудиторів, які можуть проводити аудиторські перевірки фінансових установ;

- ✓ копія чинного свідоцтва про відповідність системи контролю якості, що видається Аудиторською палатою України;

- ✓ копія чинного сертифіката аудитора – керівника фірми;

- ✓ засвідчена Аудиторською палатою України або нотаріально копія документа, який підтверджує удосконалення аудитором професійних знань за програмою, затвердженою Аудиторською палатою України та погодженою з Нацкомфінпослуг, та проходження за результатами такого удосконалення знань контрольного тестування за участі в комісії з тестування представників Аудиторської палати України та Нацкомфінпослуг;

- ✓ оригінал Свідоцтва.

2.4. Персонал суб'єктів аудиторської діяльності

Суб'єктами аудиторської діяльності можуть бути аудиторські фірми або аудитори – підприємці, які провадять свою діяльність без створення юридичної особи. Для надання аудиторських послуг та ведення господарської діяльності суб'єкти аудиторської діяльності наймають для роботи персонал.

Розподіл і планування праці аудиторів здійснюється на підставі нормативів аудиту:

- ✓ № 300 «Планування аудиту фінансової звітності»;
- ✓ № 220 «Контроль якості аудиту фінансової звітності»;
- ✓ Принципи аудиту та етики.

Розподіл і планування праці аудиторів залежить також від вибраних варіантів проведення аудиту. Можна виділити три такі варіанти:

- ✓ паралельний;
- ✓ паралельно-послідовний;
- ✓ послідовний.

Встановлення нормативної трудомісткості робіт стає основою планування роботи аудиторської фірми.

Методи нормування праці аудиторів. Можна виділити два основні методи нормування праці аудиторів:

- ✓ аналітично-розрахунковий;
- ✓ аналітично-дослідний.

Основні вимоги щодо контролю якості аудиторських робіт встановлює міжнародний норматив аудиту № 220 «Контроль якості аудиту фінансової звітності», це цілісна система заходів, що передбачає:

- ✓ керівництво аудитом;
- ✓ контроль за аудитом;
- ✓ аналіз проведеного аудиту;
- ✓ процедури контролю якості аудиторських робіт.

Політика контролю якості аудиторських робіт повинна переслідувати реалізацію основної мети аудиту методом дотримання всіх його вимог:

- ✓ професійних – усі працівники аудиторського підприємства повинні дотримуватися принципів аудиту;
- ✓ проведення аудиту фахівцями аудиторського підприємства, які мають необхідний досвід і рівень професійної підготовки;
- ✓ належний рівень керівництва, контролю та аналізу роботи на всіх стадіях і етапах процесу аудиту;
- ✓ одержання консультацій в інших неаудиторських підприємствах і установах;
- ✓ забезпечення впевненості клієнтів щодо оцінювання репутації підприємства для залучення потенційних клієнтів;
- ✓ гнучкий постійний моніторинг та забезпечення адекватності й ефективності внутрішньої політики та процедур контролю якості робіт.

Процес регулювання аудиторської діяльності в різних країнах має певні особливості. Зокрема, нині можна визначити два підходи до створення нормативно-правової бази регулювання аудиторської діяльності:

- ✓ державна законодавча ініціатива і державне регулювання;
- ✓ законодавча ініціатива громадських професійних організацій і регулювання спільно з державою.

В Україні регулювання аудиторської діяльності здійснюється відповідно з англо-американським підходом. Так, з ініціативи Спілки аудиторів України (САУ) Верховною Радою України був підготовлений і прийнятий 22.04.93 р. Закон «Про аудиторську діяльність». Після його прийняття була створена Аудиторська палата України (АПУ) як незалежний самостійний орган на засадах самоврядування.

Спілка аудиторів України — це громадська організація, яка включає на добровільних засадах чинних аудиторів. Мета діяльності САУ — об'єднати зусилля аудиторів для захисту їхніх законних прав, інтересів та сприяти розвитку аудиторської діяльності в Україні. У своїй діяльності САУ керується статутом САУ, ухвалений з'їздом аудиторів України 14 лютого 1992 р. (протокол № 1).

Діяльність Аудиторської палати України регламентується статутом АПУ, ухваленим на засіданні АПУ 28 жовтня 1993 р. *Аудиторська палата України* – це незалежний самостійний орган, метою якого є сприяння розвитку, вдосконаленню та уніфікації аудиторської справи в країні. АПУ є юридичною особою, має свою печатку, емблему та іншу атрибутику, рахунки в банку.

Усі рішення АПУ ухвалюються на її засіданнях простою більшістю голосів за наявності двох третин її членів. Рішення з питань затвердження статуту, внесення змін та доповнень до нього ухвалюються двома третинами голосів від загальної кількості членів АПУ.

ТЕМА 3. ПЛАНУВАННЯ АУДИТУ

3.1. Сутність планування, необхідність планування аудиторської діяльності

Найважливішим методологічним принципом аудиту є планування. Планування аудиту повинно здійснюватися на підставі міжнародних стандартів аудиту № 300 «Планування аудиту фінансової звітності», № 310 «Знання бізнесу», № 320 «Суттєвість в плануванні та проведенні аудиту» та інших нормативних і законодавчих актів.

Планування – це один із методів управління, який полягає в розробленні й практичному здійсненні планів, що визначають майбутній стан економічного суб'єкта, шляхи, способи і засоби його досягнення.

Відсутність планування ставить суб'єктів аудиторської діяльності в таке становище, коли вони:

- ✓ не розуміють майбутніх завдань;
- ✓ не вміють розглядати господарювання як невинний процес, де поточні дії органічно пов'язані з майбутніми;
- ✓ втрачають орієнтацію в конкурентному середовищі, тому що керуються лише короткостроковими інтересами і не розуміють загального змісту подій, які відбуваються;

- ✓ неможливо визначити основні потреби ринку аудиторських послуг;
- ✓ виявляються в більш слабкій позиції порівняно з іншими учасниками ринкової діяльності;
- ✓ неможливо забезпечити персонал регулярною роботою через сезонність обов'язкового аудиту.

Застосування планування в аудиторській діяльності створює вагомі переваги, особливо в умовах ринку, коли фірми працюють у конкурентному середовищі:

- ✓ дає можливість підготуватися до використання майбутніх сприятливих умов;
- ✓ з'ясовує проблеми, які виникли;
- ✓ готує фірму до раптових змін у зовнішньому середовищі;
- ✓ стимулює керівників до реалізації своїх рішень у подальшій роботі;
- ✓ поліпшує координацію дій в аудиторській фірмі;
- ✓ створює передумови для підвищення освітньої підготовки та перепідготовки аудиторів;
- ✓ збільшує можливості в забезпеченні фірми необхідною інформацією;
- ✓ сприяє раціональнішому розподілу трудових ресурсів;
- ✓ чітко формує обов'язки і визначає відповідальність аудиторів;
- ✓ поліпшує контроль якості аудиторських послуг.

Планування аудиторської діяльності здійснюється з метою надання ефективних економічних послуг у визначений проміжок часу, зосередження уваги аудитора на найважливіших напрямках аудиту, та виявлення проблем, які необхідно перевірити найретельніше. Планування аудиту пов'язане з визначенням його цілей і задач, відповідальності та обов'язків аудиторів.

Необхідно пам'ятати, що на відміну від інших процесів управління планування аудиту має дуже важливі, притаманні лише йому особливості:

- ✓ мета, яка заздалегідь визначена законом. У зв'язку з цим аудитори не мають будь-якої свободи: вони повинні визначити, сформулювати свою думку і викласти її у висновку;
- ✓ кожний суб'єкт аудиту (клієнт) індивідуальний;

✓ проведення аудиту є ризикованим через істотні невідповідності, помилки, фальсифікації і порушення чинних законодавчих та нормативних актів.

Таким чином, *планування* – це процес, який дає можливість найбільш раціонально виконати аудит і одночасно зменшити ризик невиявлення найістотніших моментів діяльності клієнта. Щоб планування було ефективним, воно повинно доповнюватися контролем виконаних робіт і постійною реєстрацією всіх фактів і висловів. Це дає можливість уникнути зайвого ризику, більш ґрунтовно підійти до прийняття рішення щодо загальних результатів перевірки.

Таким чином, планування аудиторської діяльності необхідне для:

- ✓ вибору підходів для досягнення цілей аудиту;
- ✓ виконання і контролю за роботою;
- ✓ визначення саме основних аспектів об'єкта аудиту;
- ✓ гарантованості повноти виконаної роботи;
- ✓ зменшення ризику.

Планування аудиту повинно оформлятися документально. Відповідно до Міжнародного стандарту аудиту № 300 «Планування аудиту фінансової звітності» передбачається складання двох документів: загальний план та програма аудиту. Також за необхідності складається порядок змін та уточнень у загальному плані та програмі аудиту.

3.2. Методологія, методика, технологія та види планування.

Аудиторська фірма – це суб'єкт підприємницької діяльності, тому її роботі притаманні загальноприйняті методологія, методика і техніка планування.

Методологія планування охоплює сукупність теоретичних висновків, загальних закономірностей, наукових принципів розроблення планів, що відповідають сучасним вимогам ринку і перевірені практикою.

Методика планування характеризує склад застосовуваних на тому чи іншому підприємстві методів, способів і прийомів обґрунтування конкретних планових показників, а також зміст, форму, структуру і порядок розроблення плану.

Технологія планування – регламентація термінів, необхідного змісту, вимог до послідовності процедур складання різних розділів плану, а також регулювання механізму взаємодії виробничих підрозділів, функціональних органів і планових служб під час складання плану.

Виділяють два підходи в плануванні: формальний та інтуїтивний. Серед практикуючих аудиторів, особливо невеликих фірм, поширена думка, що в умовах різко змінної ринкової кон'юнктури перевагу варто віддавати інтуїтивному плануванню. Інтуїція – це здатність безпосереднього пізнання істини без обґрунтувань та доказів.

Для прийняття управлінських рішень на інтуїтивному рівні необхідно добре розуміти стан ринкових відносин на сучасному етапі, складну взаємодію елементів, які управляють процесом попиту і пропозиції. Водночас потрібно враховувати, що клієнти аудиторських фірм досить різні, сам ринок аудиторських послуг неоднорідний, характеризується сезонністю роботи (обов'язковий аудит фінансової річної звітності). Залежно від співвідношення між суб'єктами аудиту і їхніми клієнтами визначається тип конкурентної ринкової структури, який теж не однаковий у різних регіонах країни.

Тому вивчення об'єктивних процесів, що відбуваються на ринку аудиторських послуг, дає змогу зрозуміти процеси формування попиту і пропозиції, встановлення рівноважної ціни та ін. Водночас потрібно чітко усвідомлювати, що процеси, які складаються на рівні ринку в цілому, не можуть бути точно відображені в інформації на рівні окремої фірми. Тому аудиторів необхідно застерегти від спроб використання цих закономірностей безпосередньо у формальному плануванні на рівні окремих фірм. Під формальним плануванням зазвичай маємо на увазі свідомо організоване планування, яке дає змогу за допомогою особливих методів одержати досить точні показники для ухвалення управлінських рішень. Формальне планування базується на чітких розрахунках із використанням нормативної бази.

Основою раціональної організації і планування діяльності аудиторської фірми є створення техніко-економічних норм і нормативів, а також нормативної бази.

Нормативна база фірми складається із системи норм і нормативів, що регламентують різні сторони аудиторської діяльності: норми витрат праці під час

надання різних аудиторських послуг; норми витрат часу; розцінки на аудиторські послуги тощо.

Для успішного функціонування на ринку в аудиторських фірмах повинні бути розроблені, затверджені й доведені до зацікавлених осіб ухвалені норми і нормативи, що діють у фірмі.

У формальному плануванні передбачені такі методи розроблення норм і нормативів.

Дослідні норми і нормативи встановлюються на основі аналізу експериментальних даних з урахуванням досягнутих передових методів і всебічного аналізу резервів фірми.

Звітно-статистичні методи розроблення нормативів і норм формуються на основі звітно-статистичних даних за минулий період. Вони не відображають планових досягнень науково-технічного прогресу, не стимулюють використання резервів фірми і застосовуються лише в тих випадках, коли неможливо визначити норму більш обґрунтованими методами.

Під час розроблення поточного (річного) плану перевагу потрібно віддати формальному плануванню, що дає змогу досить точно (принцип точності) визначити витрати фірми, потребу в матеріальних і трудових ресурсах.

Застосування форми планування тісно пов'язане зі ступенем невизначеності зовнішнього і внутрішнього середовища. У внутрішньо фірмовому плануванні події, що відбуваються, мають високий ступінь визначеності, оскільки майже цілком залежать від внутрішнього середовища.

Системи планування, які діють у цілком передбачуваному середовищі, називають детермінованими. Природно, що в цих умовах не лише можливе, а й необхідне застосування формального планування. Це дає змогу достатньо точно кількісно пов'язати всі розділи плану за формою в цілому.

За межами фірми у взаємовідносинах із клієнтами діє ступінь невизначеності зовнішнього середовища, що теж необхідно враховувати під час планування. Враховуючи всі необхідні чинники, аудиторська фірма планує свою роботу на перспективу, на поточний період (рік, квартал), а також планує кожну конкретну перевірку.

Стратегічний план — довгостроковий план на 5 – 15 років, у якому формуються основні цілі фірми на перспективу, конкретні завдання, прив'язані за часом до ресурсів, загальна стратегія досягнення поставлених цілей. Стратегічне планування — це, по суті, перспективне планування, але в нього вкладений зовсім інший зміст і методика розроблення.

Поточні плани — плани, в яких пов'язуються всі напрямки діяльності фірми і робота всіх функціональних підрозділів на поточний фінансовий рік. Поточне планування охоплює річний період і є сукупністю планів за різними напрямками аудиторської діяльності фірми. Поточне планування розглядається як етап реалізації стратегічного плану.

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

3.3. Планування конкретної аудиторської перевірки

Аудитор планує свою перевірку з таких намірів:

- ✓ це дасть йому можливість одержати достатню кількість інформації про стан справ клієнта. Одержання необхідної кількості інформації допоможе аудитору надати найобґрунтованіший висновок, у результаті — звести до мінімуму правові зобов'язання та зберегти гідну репутацію фірми серед представників своєї професії;
- ✓ допоможе утримати в межах розумного витрати на аудит. Збереження витрат у розумних межах допоможе аудиторській фірмі (окремому аудиторові) зберегти конкурентоспроможність і тим самим не втратити своїх клієнтів за умови, що фірма (аудитор) зарекомендувала себе високою якістю послуг;
- ✓ дасть змогу уникнути непорозумінь із клієнтом.

Планування аудиторської перевірки здійснюється на підставі даних попереднього проведення аналізу і повинне забезпечувати:

✓ одержання необхідної інформації про стан бухгалтерського обліку й ефективність внутрішнього контролю;

✓ встановлення очікуваного рівня довіри до внутрішнього контролю, тобто з'ясування того, наскільки аудитор може покладатися на матеріали внутрішнього контролю;

✓ визначення змісту, часу проведення й обсягу контрольних процедур, які підлягають виконанню на наступному етапі аудиторської перевірки;

✓ координацію виконуваних робіт щодо збирання й аналізу інформації, необхідної для оцінювання достовірності й законності господарсько-фінансових операцій, достовірності бухгалтерського балансу і фінансових звітів.

Вимоги та рекомендації щодо планування аудиту визначені МСА № 300 «Планування аудиту фінансової звітності», згідно з яким аудитори й аудиторські фірми України мають право самостійно визначати форми і методи аудиту на підставі чинного законодавства, наявних норм і стандартів, умов договору із замовником, професійних знань та досвіду.

Загальний план аудиту розробляється дуже детально, щоб аудитор мав можливість підготувати конкретну програму аудиту.

Загальний план проведення аудиту повинен містити такі розділи:

✓ розуміння аудитором бізнесу клієнта: аналіз головних впливових факторів діяльності підприємства, найважливіших його характеристик та структури тощо;

✓ розуміння системи обліково-аналітичного процесу підприємства, в тому числі системи внутрішнього аудиту і контролю, аналіз методології і принципів бухгалтерського обліку; аналіз системи внутрішнього аудиту і контролю.

✓ визначення аудитором ризику і суттєвості: оцінювання того, які операції клієнта є найбільш ризикованими, і розроблення аудиторських процедур, які сприятимуть виявленню істотних факторів викривлень фінансової звітності, помилок і фальсифікацій;

✓ фактори управлінського впливу: можливість участі в аудиті інших аудиторів і аудиторських фірм, експертів і фахівців інших професій, підбір кадрів і виконавців, розподіл обов'язків між ними;

- ✓ фактори економічних відносин з іншими підприємствами: виконання умов та термінів виконання договорів, відносини підприємства зі спорідненими сторонами;
- ✓ види, час і повнота процедур: існування можливості оперативного внесення змін в окремі ділянки аудиту.

Аудиторська програма розробляється з моменту конкретизації загального плану аудиту. В аудиторську програму також вносять перелік об'єктів аудиту за його напрямками, терміни проведення. У програмі аудиту оцінюється ризик внутрішнього контролю і ризик невиявлення суттєвих помилок у звітності.

Упродовж усієї перевірки загальний план і програма аудиту переглядаються та уточнюються з метою врахування зміни умов, напрямків та об'єктів аудиту, одержання неочікуваних аудитором результатів тощо. Події чи мотиви, що зумовили аудитора вносити зміни у загальний план аудиту і аудиторську програму, оформляються документально.

Етапи планування конкретної аудиторської перевірки можна поділити на кілька етапів:

- ✓ згода клієнта на укладання договору;
- ✓ з'ясування мети і завдань аудиту;
- ✓ оцінювання середовища суб'єкта перевірки (внутрішні та зовнішні фактори);
- ✓ складання загального плану аудиту;
- ✓ розроблення програми (програм) аудиту;
- ✓ визначення процедур для кожного етапу процесу аудиторської діяльності;
- ✓ коригування загального плану і програми впродовж усього процесу перевірки.

ТЕМА 4. АУДИТОРСЬКІ ДОКАЗИ ТА РОБОЧІ ДОКУМЕНТИ АУДИТОРА

4.1. Аудиторські докази, їх сутність та класифікація

Для видачі обґрунтованих звітів аудитор повинен мати повну, достовірну і надійну інформацію – аудиторські докази. Стандарти щодо кількості, якості та процедур одержання аудиторських доказів встановлені у Міжнародному нормативі аудиту № 500 «Аудиторські докази». Джерелами інформації можуть бути облікова

система, первинні документи, матеріальні активи, робітники та службовці суб'єкта господарювання, контрагенти суб'єкта господарювання.

Аудиторські докази – це інформація, одержана аудитором під час підготовки висновків, на яких ґрунтується аудиторський звіт. Аудиторські докази включають первинні документи і облікові записи, які лежать в основі звітності, а також інформацію, що підтверджується з інших джерел.

До аудиторських доказів ставляться такі вимоги:

- ✓ необхідність;
- ✓ обґрунтованість;
- ✓ повнота;
- ✓ правильність.

Для того щоб мати змогу сформулювати обґрунтовані висновки, на яких ґрунтуватиметься думка аудитора, він повинен одержати *достатні й відповідні* аудиторські докази.

Одержані аудиторські докази можна класифікувати у світлі загальноприйнятих правил надання інформації. Особливе значення для аудиту мають прямі докази.

Прямі докази – це дані, що підтверджуються первинними документами й обліковими записами. Прямі докази поділяють на матеріальні та нематеріальні.

Матеріальні – це документи і натуральні об'єкти.

Нематеріальні – це моментні явища, а також контрагенти підприємства, на якому проводиться аудит.

Докази можуть розрізнятися за характером: візуальні, документальні, усні, а залежно від джерела інформації – внутрішні або зовнішні.

4.2. Значущість аудиторських доказів

Відповідно до вимог нормативу аудиту № 500 «Аудиторські докази» аудитор повинен прийняти рішення про надійність, корисність і достатність отриманих ним аудиторських доказів. Значущість доказів залежить від їх надійності й корисності. Лише за такої умови докази можуть впливати на формування висновку аудитора щодо фінансової документації клієнта.

Щоб бути корисними аудиторів, докази повинні бути надійними. Надійність – це якість інформації, яка забезпечує обґрунтовану відсутність у ній помилок і виправлень, відображає належну інформацію. На надійність доказів впливає велика кількість факторів, основні з них такі:

1. *Незалежність джерела інформації.* Докази, отримані аудитором із незалежних відносно суб'єкта перевірки джерел надійніші, ніж свідчення, надані підприємством. Але високий рівень надійності таких свідчень ще не гарантує, що вони не можуть бути помилковими.

2. *Компетентність джерела інформації.* Докази можна вважати надійними, якщо вони отримані від компетентних джерел і видають інформацію без помилок.

3. *Система внутрішнього контролю.* Якщо аудитор планує розглядати систему внутрішнього контролю як джерело інформації, він повинен ознайомитись із діяльністю підприємства і перевірити заходи та процедури, що становлять систему внутрішнього контролю, впевнитись, що вони розроблені без помилок і діють ефективно.

4. *Об'єктивність доказів.* Свідчення вважаються об'єктивними, якщо не виникає сумнівів щодо їх надійності.

4.3. Визначення помилок і шахрайства

У процесі виробництва на всіх стадіях і циклах ділової активності працівники підприємства (навмисне чи не навмисне) можуть вдаватися до перекручень і фальсифікації. Внаслідок таких дій підприємства можуть зазнати великих матеріальних і моральних втрат, і одним із основних завдань аудиту є виявлення помилок і фактів шахрайства, а також вжиття необхідних заходів щодо попередження можливих втрат підприємства.

Для ефективної роботи з виявлення та усунення помилок і зловживань у 1982 р. був розроблений і затверджений Міжнародний норматив аудиту «Обман і помилка» комітету з аудиторської практики (АРС) та інструкція «Відповідальність аудиторів у зв'язку із зловживаннями, іншими аномаліями і помилками». У 2001 р. набув чинності МСА № 240 «Відповідальність аудитора за розгляд шахрайства та помилок під час аудиторської перевірки фінансових звітів» та № 240А «Шахрайство

та помилки». Метою цих нормативів є «зобов'язання правильного тлумачення і використання термінів «шахрайство» і «помилка» з позицій підготовки аудиторської думки, визначення ризику аудиту і впливу шахрайства та помилок на достовірність фінансової звітності клієнта». Відповідно до цих документів, шахрайство, фальсифікації можна класифікувати таким чином:

✓ «шахрайство» – означає навмисні дії однієї чи кількох осіб з управлінського персоналу, працівників або третіх сторін, результатом чого є подання викривленої інформації у фінансових звітах. Шахрайство може здійснюватися методом маніпуляцій, фальсифікацій і змін записів на рахунках бухгалтерського обліку в облікових реєстрах або документах; незаконне привласнення активів; приховування або пропуск інформації про результати операцій у записах або в документах ; запис несуттєвих операцій; неправильне застосування облікової політики;

✓ «помилка» – означає ненавмисні огріхи у фінансових звітах, які виникають у результаті математичних або технічних помилок в основних записах та облікових даних; пропуск або неправильне тлумачення фактів; неправильне застосування облікової політики.

Відхилення в бухгалтерській звітності клієнта наявні майже завжди. Аудитори під час перевірки зобов'язані виявити ту їх частину, внаслідок якої істотно перекручена звітність в цілому. Відхилення в бухгалтерській звітності можуть бути суттєвими і несуттєвими, допущені навмисно і ненавмисно.

Суттєві відхилення – це відхилення, які можуть вплинути на рішення користувача фінансової звітності.

Будь-яка підозра щодо можливих неточностей або невідповідностей записів у інформації, що розглядається аудитором, примушує аудитора розширити процедури дослідження, щоб розвіяти свої сумніви чи підтвердити підозру. Неточності або невідповідності інформації можуть виникати внаслідок протизаконних дій з боку посадових осіб.

Протизаконні дії – це дії посадових осіб, які суперечать законодавству і здійснюються навмисно або ненавмисно. У зв'язку з цим одні протизаконні дії посадових осіб можуть розцінюватись як шахрайство (обман), інші — як помилка.

Внаслідок допущених відхилень у звітності не лише перекручуються показники роботи підприємства, а й може завдаватися шкода власникам (засновникам), персоналу підприємства, кредиторам, Держбюджету та іншим зацікавленим сторонам. Певним чином сконструйовані облікові записи можуть бути засобом реалізації протизаконних дій, наприклад, присвоєння матеріальних цінностей або грошових коштів певними особами.

Отже, всі правопорушення в облікових записах можна поділити на дві групи: помилки і шахрайство.

Таким чином, *принципові відмінності між шахрайством і помилкою з точки зору права – наявність або відсутність наміру*. І особливо важкими серед них є такі зловживання, які мають у своїй основі мотиви незаконного особистого збагачення персоналу або окремих представників адміністрації.

Необхідно зазначити, що деякі навмисно допущені відхилення не підлягають однозначному кількісному обчисленню, а значущість їх дуже велика з тих можливих наслідків, які вони можуть викликати.

У свою чергу, наступний рівень відхилень – це помилки, здійснені через некомпетентність, халатність і неуважність, а також помилки, що викликані недосконалістю системи бухгалтерського обліку і діючого законодавства, зокрема і податкового. На практиці такі помилки є майже у всіх економічних суб'єктах, які перевіряються.

Як шахрайство, так і помилка є відхиленнями:

- ✓ від діючого законодавства;
- ✓ від нормативних актів, що регулюють діяльність організації і методологію обліку;
- ✓ внаслідок недотримання впродовж звітного року прийнятої облікової політики відображення в бухгалтерському обліку окремих господарських операцій та оцінювання майна;
- ✓ внаслідок порушення принципу віднесення прибутків та витрат до відповідних періодів;

✓ у результаті недотримання єдності в розмежуванні обліку витрат, які належать до витрат виробництва та збуту, за рахунок прибутку і спеціальних джерел покриття;

✓ внаслідок недотримання тотожності даних аналітичного обліку оборотам і залишкам за рахунками синтетичного обліку тощо.

Необхідно пам'ятати, що відповідальність за виявлення і обґрунтування шахрайства чи помилки несе аудитор. МСА 240 «Відповідальність аудитора за розгляд шахрайства та помилок під час аудиторської перевірки фінансової звітності» передбачено, що аудитор відповідає за аудиторський висновок про фінансову звітність підприємства і не повинен відповідати за виявлення абсолютно всіх фактів шахрайства і помилок, які можуть істотно вплинути на достовірність фінансової звітності підприємства. Проте аудитор повинен одержати гарантію відсутності істотних випадків і фактів такого роду для написання позитивного аудиторського звіту.

У зв'язку з обмеженими можливостями аудиту не всі випадки шахрайства і помилок, які істотно впливають на фінансову звітність підприємства, можуть бути виявлені аудитором. Тому аудитор несе відповідальність за правильність і відповідність використаних під час аудиту процедур перевірки і за остаточну думку в аудиторському висновку, який складається за результатами проведеної аудиторської перевірки.

Він матеріально відповідає (в межах умов підписаного договору) за порушення, пов'язані з невідповідним виконанням ним своїх обов'язків і які стали причиною матеріальних збитків клієнта.

Аудитор відповідає за виявлення шахрайства і непомічених чи не виправлених помилок. Звіт аудитора повинен гарантувати, що шахрайства та істотних помилок у фінансовій звітності підприємства немає, або вони виявлені повністю і виправлені.

Відповідальність за факти шахрайства або помилок лягає на винуватців та на керівництво підприємства. Відповідальність за фінансову звітність підприємства, з відповідальністю за попередження та виявлення фактів шахрайства та помилок,

покладається на керівництво підприємства, яке постійно підтримує відповідність і ефективність систем обліку та внутрішнього контролю підприємства.

Встановивши помилки та факти обману (шахрайства), аудитор робить висновки щодо їх суттєвості. Аудитор може не звертати уваги на наявність «несуттєвих» помилок, виявлених під час тестування або в період здійснення інших процедур.

Суттєвість – жодне з найважливіших понять аудиту, яке передбачає, що аудитор не повинен перевіряти всю діяльність підприємства або всю його звітність із точністю до одиниць, в яких вона складена.

Суттєвість – це виражена в абсолютних одиницях можливість інформації вплинути на рішення її користувача. Не може існувати ніякої точної формули для вираження цього поняття. Говорячи про Суттєвість, аудитор передбачає, що в кожному конкретному випадку для кожного підприємства необхідно оцінювати ту величину активів, пасивів або фінансових результатів, яка може змінити думку щодо звітності і вплинути на рішення її користувача.

Рада з бухгалтерських стандартів Великобританії так визначає суттєвість: «Інформація є суттєвою, якщо її відсутність чи викривлення може вплинути на економічне рішення користувача, яке базується на фінансовій звітності. Суттєвість залежить від величини інформації, що розглядається в конкретних обставинах її ігнорування або перекручення».

4.4. Тести систем контролю

Тести системи контролю – застосовують для одержання аудиторських доказів щодо відповідності структури та ефективності функціонування систем обліку та внутрішнього аудиту. Це перелік методів та порядок їх застосування аудитором для оцінювання ефективності функціонування системи обліку і внутрішнього контролю.

Аудиторські тести класифікуються за процедурою їх здійснення і розрізняють як ротаційні, глибинні, тести слабких місць, цілеспрямовані, наскрізні.

Ротаційні тести являють собою порядок, відповідно до якого об'єкти, що підлягають аудиторській перевірці, вибираються аудитором по черзі, на принципах ротації.

Глибинні тести є певною вибіркою операцій, що перевіряються на усіх стадіях облікового процесу.

Тести слабких місць призначені для перевірки конкретного аспекту обліково-аналітичної роботи, де аудитор припускає наявність помилок. При встановленні помилок базу перевірки розширюють.

Спрямовані тести використовують із метою наступного контролю здійснюваних операцій.

Наскрізні тести це форма поглибленого тесту, яка використовується для вивчення системи в цілому. Крім тестів системи контролю, в аудиторських перевірках може також використовуватися система незалежних тестів.

Незалежні тести призначені для перевірки операцій і залишків, а також здійснення інших процедур із метою отримання доказів про повноту, правильність і законність операцій, відображених у бухгалтерських записах і фінансовій звітності.

4.5. Процедури перевірки на суттєвість.

Інформація вважається *суттєвою*, якщо її відсутність або викривлення може істотно вплинути на достовірність фінансової звітності, на прийнятті рішення. Аудитор повинен аналізувати суттєвість відповідно до міжнародного стандарту аудиту № 320 «Суттєвість в плануванні та проведенні аудиту», розглядаючи такі питання:

1. *Взаємозв'язок між суттєвістю і ризиком аудиторської перевірки.* Залежно від стану обліково-аналітичної роботи системи внутрішнього контролю аудитор зобов'язаний вибрати такі процедури аудиторської перевірки, від яких можна очікувати скорочення розміру ризику аудиту до сприятливого рівня. Існує взаємозв'язок між суттєвістю і ризиком аудиторської перевірки: чим істотніше здійснюється перевірка, тим нижчим є ступінь ризику аудиту, і навпаки.

2. *Суттєвість і ризик аудиторської перевірки під час оцінювання аудиторських доказів.* Оцінювання аудитором суттєвості та ризику на різних стадіях аудиту можуть відрізнятися через зміну обставин або відомостей аудитора під час проведення перевірки. У зв'язку із цим оцінювання суттєвості і ризику аудиторської перевірки може переглядатися з метою зниження ймовірності непомічених помилок під час аудиту.

3. *Оцінювання впливу помилок.* Аудитор зобов'язаний визначити істотність помилок фінансової звітності. Якщо він вважає їх суттєвими, то повинен продовжити процедури перевірки з метою зниження аудиторського ризику. Аудитор може також запропонувати клієнтові внести виправлення до фінансової звітності підприємств. Залежно від суттєвості помилок, їх впливу на адекватність фінансової звітності підприємства аудитор ухвалює рішення про складання того чи іншого аудиторського висновку.

4.6. Робоча документація аудитора

Робочі документи – це записи, в яких аудитор фіксує використані процедури, тести, одержану інформацію і висновки, викладені внаслідок проведення аудиту. Робочі документи є власністю аудитора. Вони повинні містити всю інформацію, яку аудитор вважає важливою для правильного виконання перевірки. Ця інформація повинна підтвердити висновок аудитора.

Робочі документи виконують такі функції:

- ✓ забезпечення обґрунтованості аудиторського висновку;
- ✓ засвідчення відповідності проведення аудиту стандартам;
- ✓ обґрунтованість планування, контролю якості проведення аудиту;
- ✓ проведення аудиту на єдиних методологічних принципах;
- ✓ слугувати інструментарієм для аудиторів.

Робоча документація повинна містити в собі опис усіх значних моментів і обставин, з якими зустрівся аудитор під час проведення аудиту. Вона повинна бути чіткою і зрозумілою, щоб за нею можна було легко з'ясувати обсяг проведеної роботи, перевірити обґрунтованість зроблених висновків. Робоча документація повинна складатися в ході виконання аудиту.

ТЕМА 5. АУДИТОРСЬКИЙ РИЗИК ТА ОЦІНЮВАННЯ СИСТЕМИ ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ

5.1. Система економічних ризиків та місце в ній аудиторського ризику.

Під ризиком взагалі необхідно розуміти можливу небезпеку втрат, зумовлених специфікою тих чи інших явищ природи і видів діяльності людського суспільства.

Як економічна категорія ризик являє собою подію, яка може статися або не відбутися. У разі здійснення такої події можливі три економічні результати: негативний (програв, втрати), нульовий та позитивний (виграв, прибуток).

Ризики, зазвичай, поділяють на динамічний та статистичний типи.

Динамічний ризик — це ризик непередбачуваних (недетермінованих) змін вартості основного капіталу внаслідок прийняття управлінських рішень або непередбачуваних обставин. Такі зміни можуть призвести як до збитків, так і сприяти отриманню додаткових доходів.

Статистичний ризик — це ризик втрат реальних активів внаслідок нанесення збитків власності, а також втрат доходу через неіездатність суб'єкта господарювання. Цей ризик може призвести лише до збитків.

Незалежний аудит є невід'ємною частиною фінансових інститутів ринкової економіки. Тому аудиторський ризик необхідно розглядати як складову частину системи фінансово-економічних ризиків. Значною мірою загальний аудиторський ризик формується під впливом тих самих чинників, що й інші загальноекономічні ризики. Наведені ризики необхідно доповнити третьою групою ризиків — *аналітичними ризиками*. До цієї групи належать аудиторський ризик, ризик юридичних послуг тощо.

5.2. Характеристика аудиторського ризику

Проведення аудиту завжди супроводжується певним ризиком. Немає практичного способу звести аудиторський ризик до нуля. Аудитор завжди намагається, щоб ризик неправильної думки був незначним. Тому він повинен спланувати аудит так, щоб ризик неправильного вирішення був достатньо малим.

Аудиторський ризик являє собою ризик того, що аудитор може позитивно оцінити баланс та інші форми фінансової звітності тоді, коли вони приховують у собі істотно непевну інформацію, яка не відповідає реальності.

Ризик аудиту має три складових:

- ✓ властивий ризик;
- ✓ ризик, пов'язаний із невідповідністю функціонування внутрішнього контролю;
- ✓ ризик невиявлення помилок та перекручень.

Властивий ризик є показником вразливості залишку за певним бухгалтерським рахунком або певною категорією операцій щодо перекручень, які можуть бути суттєвими, або вразливість цих залишків щодо перекручень у загальній сукупності з перекрученнями за іншими рахунками чи операціями, з припущенням, що заходи внутрішнього контролю підприємства на них не поширювалися.

Для того щоб зробити оцінювання властивого ризику, аудитору необхідно використати свої професійні знання з метою врахування й оцінювання численних факторів потенційних ризиків.

Приклади факторів потенційних ризиків на рівні фінансової звітності такі:

- ✓ рівень цілісності управління;
- ✓ досвід, знання і зміни в управлінському апараті за певний період: малий досвід управлінського персоналу може вплинути на якість підготовки фінансової звітності підприємства; тиск на керівництво підприємства, наприклад, обставини, які можуть наштовхнути керівництво на перекручення фінансової звітності (це відбувається тоді, коли підприємство здійснює діяльність у галузі, в якій існує досвід великої кількості підприємницьких невдач, або підприємство має дефіцит власного капіталу, що не дає йому змоги продовжувати операції);
- ✓ діяльність підприємства, наприклад, його товари і послуги, структура капіталу, споріднені сторони, виробництво і розміщення, розподіл і компенсаційні методи;
- ✓ фактори, що впливають на галузь, у якій здійснює діяльність підприємство, наприклад, економічні умови та умови конкуренції, зміни в технології виробництва

та послуг, загальній обліковій практиці, а також у фінансових тенденціях і показниках;

- ✓ бухгалтерські рахунки, які дають уявлення про фінансовий стан підприємства, і які, поза сумнівом, вимагають виправлення, наприклад, рахунок фінансових результатів, за яким потрібно було зробити коригування у попередньому періоді;

- ✓ складні основні операції, що можуть вимагати залучення спеціаліста іншої професії, ніж аудиторська;

- ✓ здатність активів до анулювання або неправильного представлення;

- ✓ терміни завершення незвичайних і складних угод, особливо в останні дні року.

Ризик невідповідності внутрішнього контролю підприємства – це ймовірність того, що недостовірні інформація, яка може існувати за класом операцій або класом укладених угод і може бути істотною окремо або в сукупності з недостовірною інформацією за іншими рахунками або класами операцій, не буде попереджена або своєчасно виявлена системою внутрішнього контролю підприємства.

Завжди існує ризик певної невідповідності внутрішнього контролю у зв'язку зі звичайною обмеженістю функціонування кожної системи внутрішнього контролю. Для того щоб оцінити ризик невідповідності внутрішнього контролю, аудитор повинен вивчити адекватність описання внутрішнього контролю та перевірити процедури внутрішнього контролю підприємства. Якщо немає такого оцінювання, аудитор повинен зробити припущення, що розмір ризику внутрішнього контролю високий.

Аудитору необхідно одержати вичерпні роз'яснення від працівників служб внутрішнього контролю і обліку для того, щоб надалі він мав змогу правильно спланувати аудит. Система внутрішнього контролю складається з середовища контролю і процедур контролю. Середовище контролю належить до галузі діяльності керівництва й управлінського персоналу, саме вони запроваджують функціонування внутрішнього контролю на підприємстві.

Розуміння системи внутрішнього контролю й обліку разом з оцінюванням внутрішнього (притаманного) ризику, інші міркування дають змогу аудитору встановити види істотної недостовірної інформації, що могла існувати у фінансовій

звітності, проаналізувати фактори, які впливають на ризик можливості припущення суттєвих перекручень; підготувати відповідні незалежні процедури перевірки.

Аудитор має одержати вичерпні роз'яснення від персоналу підприємства про середовище контролю, щоб оцінити ставлення керівництва до порядку внутрішнього контролю і усвідомлення ним його значення для підприємства.

Під час планування своєї методики перевірки, аудитору необхідно вивчити попереднє оцінювання розміру ризику невідповідності внутрішнього контролю (враховуючи власне оцінювання внутрішнього (притаманного) ризику), щоб визначити відповідний *ризик невиявлення помилок*. Аудитор може зробити попереднє оцінювання ризику невідповідності внутрішнього контролю лише тоді, коли він має спроможність визначити процедури систем обліку і внутрішнього контролю, що відповідають внутрішнім положенням підприємства і що сприяють виявленню перекручень у фінансовій звітності, коли він планує виконати процедури узгодження, щоб підтвердити своє оцінювання перевіреної фінансової звітності.

Докази, отримані аудитором, можуть дати йому більше впевненості, аніж докази, отримані ним від інших осіб.

Ризик невиявлення – безпосередньо пов'язаний із проведенням незалежних процедур перевірки. Зроблені аудитором оцінювання невідповідності внутрішнього контролю й оцінювання внутрішнього ризику впливають на характер, терміни й обсяг аудиторських процедур, що використовуються аудитором із метою зменшення ймовірності невиявлення помилок і перекручень і доводять ризик аудиту до сприятливого рівня.

З метою зменшення аудиторського ризику до сприятливого рівня аудитор враховує зроблені ним оцінювання властивого ризику і ризику невідповідності внутрішнього контролю під час визначення характеру, термінів і обсягів незалежних процедур перевірки.

Існує зв'язок між ризиком невиявлення помилок та комбінованим властивим ризиком і ризиком невідповідності внутрішнього контролю. Наприклад, якщо властивий ризик і ризик невідповідності внутрішнього контролю мають значний рівень, то рівень ризику виявлення помилок може бути низьким.

Є ще *ризик контролю* – оцінювання аудитором системи внутрішнього контролю клієнта з метою визначення її ефективності під час запобігання або виправлення помилок у бухгалтерському обліку і звітності. Крім того, ризик контролю – це небезпека того, що недостовірні інформація не буде виявлена або буде несвоєчасно попереджена системою внутрішнього контролю.

Ризик бізнесу – вплив обставин ділової активності клієнта на погіршення фінансового стану клієнта, що не залежить від аудитора, і водночас аудитор підтвердив, що фінансовий стан задовільний і надійний. На рівень ризику аудиторської діяльності мають вплив помилки, що виникли з причини вибіркового обстеження великого обсягу обліку чи звітності й обмеженого часу на його здійснення.

Для зниження рівня ризику аудиторю необхідно дотримуватися принципу репрезентативності відбору даних для перевірки і прогнозувати випадкові помилки.

5.3. Методи визначення розміру аудиторського ризику.

Дуже важливим питанням є методика визначення розміру аудиторського ризику. Єдиної такої методики поки що нема, відсутні навіть науково обґрунтовані підходи до оцінювання як загального аудиторського ризику, так і основних його компонентів. Проте існують найзагальніші моделі розрахунку аудиторського ризику.

Українські та російські фахівці розраховують аудиторський ризик за такою факторною моделлю:

$$AP = BP * PK * PH, \quad (5.1)$$

де: AP – загальний аудиторський ризик;

BP – властивий ризик;

PH – ризик невиявлення;

PK – ризик системи контролю.

Аудиторський ризик виявляється у зв'язку з тим, що дії аудитора відносно перевірки звітності суб'єктивні. Чим нижчий рівень бажаного ризику для аудитора, тим більше він повинен бути впевненим у тому, що звітність не містить матеріальних помилок і пропусків. Нульовий ризик означає впевненість у

достовірності інформації. На практиці аудитор не може бути повністю впевненим у достовірності звітності, тому аудиторський ризик завжди перебуває між 0 і 1 (або 0 та 100 %).

Водночас важливо зазначити такі важливі моменти:

✓ аудитор не може повністю довіряти системі обліку і внутрішньому контролю підприємства;

✓ аудитор не може дозволити собі встановлювати високий рівень невиявлення помилок (наприклад, понад 50 %) за високих ризиках системи обліку і внутрішнього контролю. У цьому разі загальний аудиторський ризик буде також дуже високим, чого допускати не можна, оскільки перевірка вважатиметься такою, що проведена не належним чином;

✓ аудиторська перевірка буде вважатися незадовільною, якщо аудитор встановить низький ризик виявлення за повної недовіри до систем обліку і внутрішнього контролю підприємства.

Наведену загальну модель аудиторського ризику можна розкласти на складові:

1) властивий ризик (*BP*), що виникає внаслідок діяльності підприємства;

2) ризик контролю (*PK*), що складається з ризику системи контролю та ризику організації бухгалтерського обліку;

3) ризик невиявлення (*PH*) — значні помилки залишаються не виявленими під час проведення аудиту внаслідок недостатнього аналітичного огляду та тестового контролю.

Таким чином, розрахунок загального аудиторського ризику може бути поданий у такому вигляді:

$$AP = BP * PK * PCO * PAO * PT, \quad (5.2)$$

де: *AP* – загальний аудиторський ризик;

BP – властивий ризик;

PK – ризик системи контролю;

PCO – ризик системи організації обліку;

PAO – ризик аналітичних процедур;

PT – ризик тестового контролю.

Багато фірм взагалі не роблять спроб застосувати числові значення для визначення рівнів ризику і просто визначають їх як «високий», «середній» і «низький».

Оцінювання ризику – це процес ухвалення рішення, виходячи з можливостей викривлень у фінансових документах. Такий ризик має дві сторони – властивий ризик і ризик під час здійсненні контролю. Аудитор оцінює їх у контексті обставин, що склалися.

Підставою для оцінювання аудитором рівня внутрішнього ризику і ризику під час здійснення контролю є інформація про клієнта та його бізнес. Значна частина такої інформації має загальний характер і залежить від особливостей діяльності суб'єкта господарювання, галузі промисловості, в якій він працює, законодавчих та нормативних документів, які стосуються галузі промисловості, а також особливостей фінансової діяльності суб'єкта господарювання і зв'язку між даними фінансового і оперативного характеру. Аудитор повинен також розуміти структуру контролю на підприємстві, що необхідно для правильного оцінювання ризику під час проведення контролю і складання плану проведення перевірки.

5.4. Внутрішній контроль: суть, класифікація, об'єкти і суб'єкти

Будь-який економічний суб'єкт має свою цільову функцію, яка реалізується та досягається за допомогою ефективного управління.

Однією з функцій управління окремим суб'єктом є внутрішній контроль, суб'єкти якого здійснюють порівняння планових і фактичних значень параметрів, проводять аналогію із зовнішнім економіко-правовим середовищем, виявляють відхилення в параметрах, роблять оцінювання небезпечності розміру відхилень для суб'єкта господарювання, виявляють фактори, що викликали відхилення, а також визначають ступінь їх впливу, проводять підготовку інформаційної бази для прийняття управлінських рішень.

Внутрішній контроль, як функція управління є засобом зворотного зв'язку між об'єктом управління й органом управління, інформуючи про дійсний стан об'єкта і фактичне виконання управлінських рішень.

Внутрішній контроль – це процес який забезпечує відповідність функціонування конкретного об'єкта прийнятим управлінським рішенням і спрямований на успішне досягнення поставленої мети. Основною його метою є об'єктивне вивчення фактичного стану справ у суб'єкта господарювання, виявлення та попередження тих факторів і умов, які негативно впливають на виконання прийнятих рішень і досягнення поставленої мети, та доведення цієї інформації до органу управління. Внутрішній контроль за діяльністю цехів, бригад, ділянок та інших внутрішньогосподарських формувань проводять у суб'єктах господарювання їх керівниками і спеціалістами під час виконання ними своїх функціональних обов'язків, а також штатними контролерами, ревізорами та аудиторамі.

Відповідальність за розроблення і практичне ведення системи внутрішнього контролю покладається на керівництво економічного суб'єкта. Від нього залежить, щоб система внутрішнього контролю відповідала розмірам і специфіці діяльності економічного суб'єкта, функціонувала регулярно та ефективно.

Як функція управління, внутрішній контроль виконує такі завдання:

- ✓ дає інформацію щодо процесів, які відбуваються у суб'єкта господарювання;
- ✓ допомагає приймати найдоцільніші рішення із загальних і спеціальних питань розвитку підприємства;
- ✓ дає можливість судити про правильність прийнятих рішень, своєчасність і результативність їх виконання;
- ✓ дає змогу своєчасно виявити й усунути ті умови і фактори, які не сприяють ефективному веденню виробництва і досягненню поставленої мети;
- ✓ дає змогу скоригувати діяльність суб'єкта господарювання або окремих його виробничих підрозділів;
- ✓ дає можливість установити, які саме служби і підрозділи підприємства, а також напрями його діяльності сприяють досягненню поставленої мети і підвищенню результативності діяльності підприємства.

Перевагою внутрішнього контролю є те, що він здійснюється як попередній, поточний (оперативний) і подальший, може бути документальним, фактичним і

комбінованим; може проводитись у вигляді: ревізії, тематичної перевірки, розслідування та службового розслідування.

У зв'язку з цим внутрішній контроль є одним із найефективніших за вмілого використання функцій контролю органами управління.

Як функція управління внутрішній контроль залежно від часу проведення поділяється на попередній, поточний (оперативний) і подальший.

Попередній контроль здійснюється до прийняття управлінських рішень і здійснення господарських операцій. Попередній контроль необхідний на всіх рівнях управління. Об'єктами попереднього контролю можуть бути внутрішньогосподарські плани, проектно-кошторисна документація, документи на відпуск товарно-матеріальних цінностей і готової продукції, на видачу грошових коштів, договори та ін. *Мета попереднього контролю* – попередити протизаконні дії посадових осіб, протизаконні та економічно недоцільні господарські операції; забезпечити економне й ефективне витрачання господарських ресурсів; не допустити невиробничих витрат.

Поточний (оперативний) контроль. Мета його – виявити в процесі господарських операцій негативні відхилення в господарській діяльності, які під час попереднього або наступного контролю можуть бути не виявлені, знайти внутрішньогосподарські резерви подальшого зростання ефективності виробництва. У зв'язку з цим поточному контролю необхідно приділяти особливу увагу з боку персоналу суб'єкта господарювання, безпосередньо зацікавленого в покращанні результатів господарсько-фінансової діяльності.

Подальший контроль здійснюється після проведення господарських операцій на підставі даних, зафіксованих у первинних документах, регістрах бухгалтерського обліку і бухгалтерській звітності. Мета такого контролю – перевірка доцільності й законності господарських операцій за певний період, виявлення недоліків у роботі, порушень і зловживань, якщо вони були допущені. Він допомагає виявити та мобілізувати резерви для подальшого покращання всіх виробничих та економічних показників.

Залежно від джерел інформації внутрішній контроль поділяють на документальний і фактичний.

Документальний контроль полягає у встановленні достовірності й законності господарських операцій за даними первинної документації, облікових регістрів і звітності, в яких вони знайшли відображення.

Фактичним є контроль, за якого кількісний і якісний стан об'єктів, які перевіряються, встановлюється методом обстеження, огляду, обмірювання, перерахунку, зважування, лабораторного аналізу та інших способів перевірки фактичного їх стану. До об'єктів контролю належать засоби підприємства.

Документальний і фактичний контроль тісно взаємозв'язані, тому що лише їх спільне проведення дає змогу встановити дійсний стан об'єкта перевірки. Поєднання документального і фактичного контролю називають *комбінованим* контролем.

Залежно від *мети, цільового призначення та методу організації* розрізняють ревізію, аудит, тематичну перевірку, розслідування і службове розслідування.

Ревізія – це система контрольних дій, які здійснюються за дорученням керівника суб'єкта господарювання аудиторською або ревізійною групою за діяльністю структурних підрозділів. Під час ревізії встановлюється законність, достовірність та економічна доцільність здійснення господарських операцій, а також правомірність дій посадових осіб, які брали участь у їх здійсненні. Основна мета ревізії – виявлення фактів господарських і фінансових порушень, розкрадань, безгосподарності й марнування; встановлення причин і умов, що сприяли виявленим господарським порушенням і зловживанням, та винних у цьому осіб; ужиття заходів щодо відшкодування завданих збитків як у процесі ревізії, так і після неї; внесення пропозицій щодо усунення недоліків і порушень; притягнення до відповідальності осіб, які допустили порушення або зловживання.

За повнотою охоплення ревізованого матеріалу *розрізняють повні й часткові ревізії*. Повними називаються ревізії, які охоплюють усю діяльність ревізованого об'єкта за певний період часу. Часткові ревізії охоплюють лише окремі ділянки роботи структурного підрозділу або суб'єкта господарювання.

За обсягом ревізованих документів розрізняють *суцільні й вибіркові*. За суцільної ревізії перевіряються всі документи, пов'язані з цим видом операцій. За вибіркової ревізії перевіряються лише деякі з документів на вибір.

У разі необхідності у більш глибокій перевірці підрозділу проводяться *комплексні ревізії*, які передбачають участь у перевірці спеціалістів-експертів за різними напрямками діяльності ревізованого об'єкта – технологів, товарознавців, економістів, спеціалістів із кадрів, будівельників, механіків тощо. Характерна особливість такої ревізії – комплексне вивчення діяльності підрозділу із застосуванням економічних методів аналізу в поєднанні з документальною і фактичною перевіркою, зі всебічним вивченням звітних і облікових даних про результати роботи.

Мета комплексної ревізії – оцінювання спеціалістами фактично здійснених господарських операцій, їх відображення в бухгалтерському обліку, пошук резервів для підвищення ефективності господарської діяльності підрозділу.

Тематична перевірка – це система контрольних дій, спрямованих на вивчення однієї чи декількох сторін виробничої або господарсько-фінансової діяльності підприємств. Наприклад, перевірка збереженості матеріальних ресурсів і раціонального їх використання; правильності розрахунків із робітниками і службовцями тощо.

Службове розслідування – це перевірка дотримання робітниками підприємства посадових обов'язків, а також нормативно-правових актів, що регулюють виробничі відносини. Вона проводиться спеціальною комісією, яка створюється наказом керівника суб'єкта господарювання, у разі виявлення розкрадань, нестач, втрати, псування матеріальних цінностей, виготовлення бракованої продукції та в інших випадках.

Внутрішній контроль має свій предмет, об'єкт і суб'єкт здійснення.

До *предмета* внутрішнього контролю належать усі процеси і явища, пов'язані з господарською діяльністю підприємств, водночас межі внутрішнього контролю сягають від прийняття управлінського рішення до визначення його результативності

Під терміном «*об'єкт*» необхідно розглядати кожен окремий елемент предмета внутрішнього контролю. Об'єктами внутрішнього контролю є господарські процеси, які в сукупності становлять господарську діяльність суб'єкта, що перевіряється. Об'єкти внутрішнього контролю досить різноманітні, тому дати їх вичерпний перелік неможливо. Сукупним об'єктом аудиту можна назвати наявність і рух засобів підприємства та джерела їх формування.

Суб'єктами внутрішнього контролю є:

- ✓ управлінський персонал та спеціалісти, до функцій яких входить попередній, поточний та подальший контроль;
- ✓ обліковий персонал на чолі з головним бухгалтером, якому належать функції контролю на всіх етапах відображення господарських процесів;
- ✓ спеціальні внутрішні контролюючі служби, створені на підприємстві з метою проведення того чи іншого контролю:
 - ✓ наглядові ради;
 - ✓ ревізійні комісії;
 - ✓ інвентаризаційні комісії;
 - ✓ комісії з розслідування незвичайних подій;
 - ✓ внутрішні аудиторські служби.

5.5. Дослідження й оцінювання системи внутрішнього контролю

Незалежно від того, який підхід обрав аудитор для оцінювання системи внутрішнього аудиту і контролю – системно орієнтований чи імовірнісний, – він повинен виконати роботу, що *складається з трьох етапів*: дослідження, опису та оцінювання.

Дослідження системи внутрішнього аудиту і контролю аудитор може виконувати різними способами.

1. Використати складену робітниками обліково-аналітичних служб підприємства інформацію про системи обліку, комп'ютерного забезпечення внутрішнього аудиту і контролю.

2. Використати у роботі інформацію про системи, підготовлені внутрішніми аудиторами. Щоб на цю інформацію можна було покластися, потрібні відповідні висновки зовнішніх аудиторів щодо достовірності самої інформації і ступеня незалежності внутрішніх аудиторів.

3. Опитати службовців підприємства, які працюють у службі внутрішнього аудиту і контролю.

4. Проаналізувати процедури внутрішнього аудиту і контролю з метою одержання інформації щодо їх суттєвості.

5. Використати висновки зовнішніх аудиторів щодо систем внутрішнього контролю і аудиту.

Дослідження системи внутрішнього контролю й аудиту, яке проводять аудитори, потрібно подати у найбільш прийнятному вигляді. В аудиторській практиці використовують схеми і пояснення до них. Вони як методи опису внутрішнього аудиту і контролю мають ряд істотних переваг перед іншими методами:

- 1) подають інформацію про систему контролю у логічно-послідовному вигляді;
- 2) дають можливість дуже швидко встановити логіку внутрішнього контролю, виявити її слабкі та сильні сторони;
- 3) можуть з успіхом використовуватися в екстремальних ситуаціях (якщо висновки аудиторської фірми піддаються сумніву, аудиторам на підставі схем дуже просто довести свою правоту);
- 4) зрозумілі спеціалістам різних фахових спрямувань;
- 5) дуже легко коригуються і можуть використовуватись упродовж багатьох років з необхідними коригуваннями;
- 6) дають можливість простежити функціонування системи як у просторі так, і за часом.

Проте необхідно мати на увазі, що не у всіх випадках схеми можна використовувати для опису системи як метод. Недоцільно використовувати їх для опису дуже складних або простих бізнес-систем. Також потрібно враховувати, що схема дає повне уявлення про функціонування системи, лише якщо ця система працює без збоїв. Загалом же схема не дає інформації про те, як працює система в умовах нетрадиційних ситуацій. У цих випадках більш прийнятним методом є пояснення.

У загальному вигляді дослідження і опис системи внутрішнього контролю і аудиту клієнта – це складна робота, що вимагає від виконавців значних знань, досвіду і спеціальної підготовки.

Кожна схема системи внутрішнього аудиту і контролю має супроводжуватися додатковими описами щодо таких питань:

1) джерела і характер проходження інформації за великими господарськими операціями. Найістотнішими господарськими операціями вважаються операції у циклі отримання прибутку, і насамперед продажу товарів та одержання готівки, бартерні операції, операції щодо взаємозаліків, поступки боргу і вимоги;

2) основні бухгалтерські регістри, що відображають сальдо за рахунками. Ця інформація полегшує аудиторам виконувати перевірки на суттєвість;

3) звіти про суттєвість бухгалтерських операцій. Ця інформація полегшує аудитору процес пошуку джерел для планування процедури проведення перевірок на суттєвість.

ТЕМА 6. АУДИТОРСЬКИЙ ВИСНОВОК ТА ІНШІ ПІДСУМКОВІ ДОКУМЕНТИ

6.1. Поняття аудиторського висновку

Аудиторський висновок (звіт незалежного аудитора) – офіційний документ, засвідчений підписом та печаткою аудитора (аудиторської фірми), який складається в установленому порядку за наслідками проведення аудиту і містить висновок щодо достовірності звітності, повноти і відповідності чинному законодавству та встановленим нормативам бухгалтерського обліку фінансово-господарської діяльності.

Аудиторський висновок базується на отриманих в ході перевірки аудиторських доказах.

Думка аудитора формується в контексті застосування основи фінансової звітності, а стандарти аудиту встановлюють більш конкретні та зрозумілі вимоги до процесу формування аудиторської думки.

Цей процес включає в себе оцінку того:

- ✓ чи було отримано достатньо відповідних аудиторських доказів для зменшення ризиків суттєвих викривлень фінансових звітів до прийнятого низького рівня;
- ✓ як впливають на фінансові звіти невивражені ідентифіковані виправлення;

✓ чи були фінансові звіти підготовлені та подані відповідно до конкретних вимог застосованої концептуальної основи фінансової звітності щодо окремих класів операцій, залишків на рахунках і розкриттів.

Оцінювання відповідності фінансових звітів потребує розгляду того:

✓ чи відповідає застосована облікова політика концептуальній основі фінансової звітності та обставинам;

✓ чи прийнятні облікові оцінювання зроблені управлінським персоналом;

✓ чи є відповідною, надійною, порівняльною та зрозумілою інформація, подана у фінансових звітах;

✓ чи дають фінансові звіти розкриття, що дозволяють користувачам зрозуміти вплив суттєвих операцій та подій на інформацію, що містяться у фінансових звітах.

Крім того, аудитор розглядає:

✓ чи відповідають фінансові звіти його розумінню суб'єкта господарювання та його середовища;

✓ загальне подання, структуру та зміст фінансових звітів;

✓ чи достовірно подають фінансові звіти, включаючи розкриття в примітках, операції та події, і «справедливо та достовірно відображають» або «представляють достовірно в усіх суттєвих аспектах» інформацію в контексті концептуальної основи фінансової звітності.

Проведення аналітичних процедур, що виконуються наприкінці аудиторської перевірки, допомагає підтвердити висновки, зроблені під час аудиту, та прийти до загального висновку щодо фінансових звітів.

6.2. Порядок складання аудиторського висновку (звіту)

Відповідності до МСА 700 «Формування думки та складання висновку про фінансову звітність», МСА 800 «Особливості міркування – аудит фінансової звітності, складеної відповідно до концептуальних основ спеціального призначення» тощо, аудиторський звіт (висновок) повинен містити такі елементи:

Заголовок:

- який свідчить про те, що це висновок незалежного аудитора;

- підтверджує, що аудитор виконав усі відповідні етичні вимоги щодо незалежності;
- відрізняє висновок незалежного аудитора від інших висновків;
- назва аудиторської фірми (аудитора);
- повна назва суб'єкта господарювання, що перевірявся;
- період перевірки.

Адресат:

- зазначається адреса, кому призначений висновок (відповідно до обставин завдання).

Вступний (початковий) параграф:

- найменування суб'єкта господарювання;
- перелік перевірених фінансових звітів;
- посилання на важливі аспекти облікової політики та інші пояснювальні примітки.

Відповідальність управлінського персоналу за фінансові звіти:

- опис обсягу відповідальності управлінського персоналу за достовірність відображення інформації у фінансових звітах;
- опис додаткової відповідальності (виходячи з завдань).

Відповідальність аудитора:

- опис обсягу відповідальності аудитора;
- посилання на використані в роботі МСА;
- опис процесу аудиту.

Аудиторська думка

- думка аудитора щодо фінансових звітів.

Інші питання: опис питань, що дають додаткове пояснення щодо відповідальності аудитора (за умовами завдання або спеціальними вимогами).

Інші обов'язки щодо надання висновку: висновок щодо вимог законодавчих та нормативних актів.

Підпис аудитора: підпис від імені аудиторської фірми (керівника, який має сертифікат аудитора, або декількома підписами, якщо це необхідно).

Дата аудиторського висновку: зазначається дата, на яку аудитор розглянув вплив подій та операцій, відомих аудитору і які відбувалися до цієї дати (зазвичай, останній день роботи у клієнта).

Адреса аудитора: місце фактичного перебування аудиторської фірми (аудитора) в країні, де практикує аудитор.

Аудиторський висновок повинен містити твердження, що аудит було заплановано і проведено для забезпечення обґрунтованої впевненості в тому, що фінансові звіти не містять істотних викривлень.

До аудиторського висновку (звіту) необхідно включити твердження аудитора про те, що аудиторська перевірка надає обґрунтовану впевненість для висловлення думки.

Аудитор повинен зазначити дату висновку, яка є датою завершення аудиторської перевірки. Це інформує читача, що аудитор розглянув вплив на фінансові звіти й на висновок подій та операцій, відомих аудитору, які відбулися до цієї дати.

Оскільки до обов'язку аудитора входить надання висновку щодо фінансових звітів, підготовлених та наданих управлінським персоналом, аудитор не повинен датувати висновок числом, що передує даті підписання або затвердження фінансових звітів управлінським персоналом.

В аудиторському висновку необхідно зазначити конкретне місце перебування аудитора, що, зазвичай, є місцем перебування офісу аудитора, відповідального за аудит.

Аудиторський висновок потрібно підписати від імені аудиторської фірми, особисто від імені аудитора або, якщо це доцільно, обома підписами.

Аудиторський висновок, зазвичай, підписується від імені аудиторської фірми, оскільки фірма бере на себе відповідальність за аудит.

6.3. Види аудиторських звітів (висновків).

Відповідно з МСА 700 «Формування думки та складання висновку про фінансову звітність», регламентує такі види аудиторських висновків: безумовно-позитивний, умовно-позитивний, відмова від висловлення думки, негативний.

Безумовно-позитивний висновок надається тоді, коли аудитор дійшов висновку, що фінансові звіти справедливо й достовірно відображають (або подають достовірно, в усіх істотних аспектах) інформацію відповідно до визначеної концептуальної основи фінансової звітності. Безумовно-позитивна думка беззастережно свідчить про те, що всі зміни у принципах бухгалтерського обліку й методах їх застосування, а також їх вплив належно визначені та розкриті у фінансових звітах. У безумовно-позитивному висновку можуть бути використані такі стверджувальні вислови, як «відповідає вимогам», «дає достовірне і дійсне уявлення», «достовірно відображає», «відображає реальний стан ...» тощо.

Аудиторський висновок вважається модифікованим, якщо він містить такі елементи:

➤ Питання, що не впливають на думку аудитора

а) пояснювальний параграф.

За певних обставин аудиторський висновок може бути модифікований з додаванням пояснювального параграфа щодо питання, яке впливає на фінансові звіти і включене до приміток фінансових звітів. Додавання такого пояснювального параграфа не впливає на думку аудитора. Цей параграф розміщують після параграфа, який містить думку аудитора; у ньому, зазвичай, є фраза про те, що це питання не є підставою для висловлення умовно-позитивної думки.

Аудитор повинен модифікувати аудиторський висновок, включивши параграф, який свідчитиме про істотний фактор, який стосується проблеми безперервності.

Аудитор повинен модифікувати аудиторський висновок, додавши відповідний параграф, якщо виявлено істотну невизначеність (яка не стосується проблеми безперервності), усунення якої залежить від майбутніх подій і яка може вплинути на фінансові звіти.

➤ Питання, що впливають на думку аудитора:

а) умовно-позитивна думка;

б) відмова від висловлення думки;

в) негативна думка.

Умовно-позитивний висновок надається тоді, коли аудитор дійде висновку про неможливість висловлення безумовно-позитивної думки, але вплив будь-якої незгоди з управлінським персоналом чи обмеження обсягу не настільки суттєві та всеохопні, щоб висловити негативну думку або відмовитися від висловлення думки. Умовно-позитивну думку необхідно висловлювати так: «за винятком» впливу питання, якого стосується модифікація.

Відмову від висловлення думки необхідно висловити тоді, коли обмеження обсягу настільки істотне і всеохопне, що аудитор не може одержати достатні відповідні аудиторські докази, а отже, висловити думку щодо фінансових звітів.

Негативний висновок висловлюють лише тоді, коли вплив на фінансові звіти будь-якої незгоди з управлінським персоналом є настільки істотним та всеохопними, що (на думку аудитора) недостатньо модифікувати висновок, щоб розкрити неповний характер фінансових звітів.

Якщо аудитор висловлює думку, відмінну від безумовно-позитивної думки, він повинен у висновку чітко описати всі обґрунтовані причини і, за можливості, дати кількісний опис можливого впливу на фінансові звіти. Зазвичай, цю інформацію наводять в окремому параграфі, який передує висловленню думки або відмові від висловлення думки й може містити посилання на докладнішу інформацію у примітках до фінансових звітів.

6.4. Інша документація, що передається замовнику

Крім аудиторського звіту (висновку), в якому відображається незалежна думка аудитора щодо достовірності фінансових звітів і який є документом загального користування, аудитор складає також додаткові документи, одним з яких є аудиторський звіт.

Аудиторський звіт – звіт, який готується аудитором за результатом перевірки фінансової звітності клієнта. Однак в економічній літературі під назвою аудиторського звіту розуміють два, дуже близькі, але водночас і відмінні аудиторські документи – звіт і висновок. Аудиторський звіт – це ширший за змістом

документ, основні положення якого обумовлюються угодою між аудитором і підприємством – замовником аудиту.

Цей документ складається лише для замовника, тоді як аудиторський висновок надається широкому колу користувачів.

Результати аудиторської перевірки відображаються в аудиторському звіті. Аудиторський звіт містить відомості про стан обліку, внутрішнього контролю, достатність і достовірність фінансової звітності. У зв'язку з тим, що зміст аудиторського звіту залежить від конкретних обставин та наслідків перевірки, він складається за довільною формою. Аудиторський звіт складається лише для замовника і може бути опублікований лише за його дозволом.

Аудиторський звіт має загальну (вступну), аналітичну і підсумкову частини.

У вступній частині зазначають місце і дату складання звіту, назву аудиторської організації та її адресу, номер і дату видачі Сертифіката та Свідоцтва про включення до Реєстру суб'єкта аудиторської діяльності, період, за який здійснюється перевірка, склад облікової та звітної документації, посилання на Закон і положення (стандарти) бухгалтерського обліку, міжнародні стандарти аудиту, якими керувався аудитор під час перевірки.

В аналітичній частині аудиторського звіту наводять, що було об'єктом перевірки, які інформаційні джерела використовувалися, які докази зібрані, які методичні прийоми та процедури аудиту при цьому були використані, які докази зібрані, які виявлені були помилки та порушення, їх причини та наслідки та інше.

Третя, підсумкова частина аудиторського звіту має чітко сформульований висновок аудитора про перевірені об'єкти аудиту.

Аудиторський звіт адресується замовнику з вказівкою дати складання, підписується керівником аудиторської фірми (або особою, на це вповноваженою) та аудитором, який проводив перевірку, після чого скріплюється печаткою аудиторської фірми. Кожна сторінка аудиторського звіту повинна бути підписана аудитором, який здійснював перевірку, та завірена його особистою печаткою.

Залежно від мети аудиторської перевірки та її результатів аудиторський звіт за формою і змістом не може бути стандартизованим і, зазвичай, це великий за обсягом

документ, який містить виявлені порушення фінансово-господарської діяльності підприємства-клієнта.

ТЕМА 7. ПІДСУМКОВИЙ КОНТРОЛЬ

7.1. Оцінювання результатів аудиту

Одним із найважливіших моментів виконання плану аудиторських робіт є програма аудиту.

Програма аудиту – це документ, що містить завдання аудиту для конкретного об'єкта, процедури, необхідні для виконання поставлених завдань, обсяг і термін їх виконання.

Аудиторська програма має: тестування операцій, аналітичні процедури, тестування статей балансу.

Виконання програми аудиту за складовими забезпечує вивчення фінансової інформації підприємства за різними напрямками. Оскільки програма аудиту є максимально деталізованим документом, який можна використовувати як інструкцію для виконавців аудиту, то вона може слугувати засобом контролю за роботою аудиторів.

Зазначені у програмі види, зміст і час проведення запланованих процедур повинні збігатися з прийнятими до роботи показниками загального плану, що дає можливість прослідити не лише за терміном виконання запланованих процедур, а також перевірити термін виконання запланованих процедур відповідно до плану перевірки. Тому аудиторська програма допомагає керувати виконавцями аудиту і контролювати їх роботу.

Детальне виконання аудитором усіх передбачених програмою аудиту пунктів дає можливість сформулювати аудиторське судження щодо достовірності фінансових звітів підприємства-клієнта. У свою чергу аудиторське судження базується на взаємозв'язку таких елементів, як рівень аудиторського ризику, обсяг виконаних аудитором процедур і розмір рівня суттєвості. Тобто аудитор аналізує співвідношення виявлених помилок з прийнятним рівнем їх суттєвості. Водночас цьому під помилкою розуміють ненавмисне викривлення у фінансовій звітності, включаючи пропуск або розкриття. У цьому разі аудиторіві доцільно класифікувати всі виявлені помилки на два види: допустима похибка й аномальна похибка.

Відповідно виданого Комітетом з міжнародних стандартів обліку, допустимою є максимальна похибка в генеральній сукупності, яку аудитор погодився прийняти.

Під аномальною розуміємо похибку, що виникає внаслідок окремої події, яка повторюється лише в особливих випадках, і тому не є репрезентативною похибкою для генеральної сукупності.

Головною метою аудитора під час аналізу виявлених помилок є не тільки правильно класифікувати помилки, а і зіставити їх з прийнятним для фінансової звітності рівнем суттєвості. Необхідно зазначити, що рівень суттєвості для всіх статей балансу є єдиним. Однак аналіз помилок здійснюється з урахуванням суттєвості кожної статті фінансовій звітності, відповідно аналізується важливість кожної помилки в кожному рядку звітності.

Наступним етапом оцінювання розміру загальної помилки звітності є аналіз характеру несуттєвих помилок і прогноз майбутніх наслідків від помилок.

Якщо виявлена помилка не суттєва за розміром, але суттєва за характером (тобто в майбутньому призведе до значного викривлення фінансової звітності), то такі помилки враховуються в загальний розмір помилки у звітності, якщо ж ситуація протилежна, то незначні помилки враховуються та корегуються на встановлений рівень суттєвості.

7.2. Контроль якості роботи аудиторів

Питання контролю якості роботи аудиторів на сьогодні регулюється і здійснюється на різних рівнях.

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

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

Елементи системи контролю якості на рівні внутрішньофірмового контролю.

Встановлення стандартів та надання рекомендацій щодо відповідальності аудитора (аудиторської фірми) щодо системи контролю якості для виконання аудиторських завдань є

метою Міжнародного стандарту контролю якості № 1 «Контроль якості для фірм, що виконують аудит та огляд історичної фінансової інформації, а також інші завдання з надання впевненості, та надають супутні послуги».

Аудиторській фірмі необхідно запровадити політику і процедури контролю якості, що забезпечують виконання всіх аудиторських завдань відповідно до міжнародних стандартів аудиту або відповідно до професійних стандартів та національних регуляторних і законодавчих вимог.

Характер, час, політика та процедури контролю якості аудиторської фірми залежать від багатьох чинників (наприклад, обсяг і характер її практики, її географічна розосередженість, організаційна структура, співвідношення доходів і витрат тощо).

Відповідно політика і процедури, прийняті окремими аудиторськими фірмами, будуть різними, але *будь-яка система складається з певного середовища контролю:*

- підхід управлінського персоналу фірми до питань контролю; формалізована організаційна структура фірми;
- внутрішня система комунікацій між співробітниками; внутрішня культура на фірмі; внутрішньофірмові професійні стандарти;
- положення про структурні підрозділи; посадові інструкції; політика та методи керівництва фірми;
- кадрова політика;
- компетентність персоналу, що здійснює контроль; система заохочення підвищення якості.

Аудиторська палата України не встановлює конкретного переліку спеціальних процедур контролю якості для аудиторських фірм, але у своїх навчально-методичних матеріалах щодо застосування МСА надає характеристику системи внутрішньофірмового контролю якості, на яку впливає: розмір аудиторської фірми, кількість офісів, операційні характеристики фірми, розмір та специфіка клієнтів аудиторської фірми, види виконуваних завдань, чи входить вона до групи аудиторських компаній, чи є вона членом мережі аудиторських фірм.

Керівник аудиторської фірми несе відповідальність за систему контролю якості в межах своїх повноважень. Одночасно залежно від розміру та операційних характеристик

фірми, *керівник фірми може*: доручити організацію і здійснення контролю якості одному з аудиторів як доповнення до його посадових повноважень; визначити особу, відповідальну за систему якості фірми; створити підрозділ контролю якості; прийняти виконання повноважень контролю якості повністю на себе.

Аудиторській фірмі потрібно оцінювати потенційних клієнтів і постійно переглядати оцінку наявних клієнтів. Вирішуючи питання про прийняття чи збереження клієнта, потрібно враховувати незалежність фірми і можливість незалежного обслуговування клієнта, а також порядність управлінського персоналу клієнта.

Для досягнення якісного виконання аудиторського завдання керівництву фірми необхідно мати впевненість, що весь персонал фірми, який входить до призначеної групи із завдання, має необхідні навички, що дають йому змогу працювати з достатньою компетентністю; робота розподілена між персоналом на підставі рівня технічної підготовки й досвідченості, необхідних у конкретному випадку. Елемент системи контролю якості «людські ресурси» повинен також охоплювати такі питання наймання (прийняття на роботу); оцінювання роботи персоналу; кваліфікація; компетентність; можливість кар'єрного зростання; посадові підвищення; винагороди; оцінювання потреб персоналу.

Весь персонал аудиторської фірми ознайомлюється з політикою процедур контролю якості, щоб мати обґрунтовану впевненість у тому, що політика і процедури є зрозумілими й застосовуються на практиці.

Під час аудиторської перевірки персонал, що має обов'язки з нагляду, виконує такі функції :

1. Стежить за ходом аудиторської перевірки, щоб визначити: чи мають асистенти навички і компетентність, необхідні для виконання поставлених перед ними завдань; чи розуміють асистенти вказівки до аудиторської перевірки; чи виконується робота відповідно до загального плану і програми аудиту.

2. Одержує інформацію та розв'язує важливі питання обліку й аудиту, що виникають під час аудиторської перевірки, оцінюючи їх важливість і змінюючи за потреби загальний план та програму аудиту.

3. Вирішує всі суперечності у професійних судженнях між членами персоналу й обирає належний рівень консультування.

Робота, яку виконує кожен асистент, потребує перевірки персоналом який є принаймні настільки компетентним, щоб з'ясувати, чи виконалася робота відповідно до професійних стандартів та законодавчих регуляторних вимог; виносилися на додатковий огляд важливі питання; вводилися відповідні консультації та документувалися і застосовувалися одержані в результаті висновки; є необхідність у перегляді природи, часу та обсягу робіт, що виконуються; отримані достатні та відповідні для складання висновку докази; відповідно задокументована виконана робота; було досягнуто цілей процедур виконання завдання.

ТЕМА 8. ВНУТРІШНІЙ АУДИТ: ЙОГО СУТЬ, ОБ'ЄКТИ І СУБ'ЄКТИ

8.1. Поняття, мета, завдання та суб'єкти внутрішнього аудиту

Внутрішній аудит є одним із видів внутрішньогосподарського контролю суб'єктів підприємницької діяльності.

В умовах становлення ринкової економіки в Україні неабиякий інтерес викликає досвід зарубіжних країн щодо організації внутрішнього аудиту. Професійну організацію внутрішніх аудиторів у США було створено в 1941р. як Інститут внутрішніх аудиторів. Свою діяльність Інститут будує на базі загальних професійних знань внутрішніх аудиторів, програми безперервного професійного розвитку, економічного кодексу, норм і програм сертифікації.

Внутрішні аудитори працюють як у державному, так і в приватному секторі. Внутрішні аудитори здійснюють незалежне експертне оцінювання управлінських функцій фірми чи компанії. Вони надають своїй головній фірмі, яка здійснює управління, результати аналізу, оцінювання, рекомендації, поради та інформацію про діяльність підприємства, яке вони перевіряють. В основному, внутрішній аудит розглядає бухгалтерську інформацію та її достовірність. Завдання внутрішнього аудиту – допомогти відповідним працівникам фірми чи компанії виконувати свої обов'язки максимально кваліфіковано й ефективно.

Внутрішні аудитори звітують перед вищим керівництвом суб'єкта господарювання. За внутрішній аудит відповідає сама фірма або один із її відділів,

тобто контрольний орган всередині самого суб'єкта господарювання. Керівник такого контрольного органу (або внутрішній аудитор) підпорядкований керівництву підприємства. Внутрішній контрольний орган здійснює аудиторські перевірки в самому суб'єкті господарювання або в його підрозділах.

Внутрішній аудит – це незалежна діяльність із перевірки та оцінювання роботи суб'єкта господарювання в його інтересах.

Мета внутрішнього аудиту – удосконалення організації й управління виробництвом, виявлення й мобілізація резервів його зростання.

Внутрішній аудит здійснюється на попередній стадії виконання комерційної, технологічної або фінансової угоди, у процесі її проходження і після завершення. Він дає експертне науково обгрунтовану оцінювання господарським операціям і процесам.

Внутрішній аудит аналізує ситуацію ризику і застерігає від банкрутства, використовує ноу-хау для збільшення прибутку й ефективності нової технології, вживає заходів, що сприяють фінансовій діяльності підприємства.

Внутрішній аудитор результати своєї роботи відображає у звіті, який дає йому можливість звернути увагу керівництва на відповідну проблему. Стандартної форми для звітів внутрішніх аудиторів не існує.

Завданням внутрішнього аудиту є:

- перевірка системи економічних регламентів і регуляторів на предмет достатності та відповідності чинним правовим актам і статуту;
- перевірка правильності складання та умов виконання господарських договорів;
- перевірка: наявності, стану, правильності оцінювання майна; ефективності використання матеріальних, фінансових і трудових ресурсів; дотримання чинного порядку встановлення та застосування цін, тарифів; розрахунково-платіжної дисципліни; своєчасності внесення до бюджету податків і платежів до позабюджетних фондів;
- експертиза бухгалтерських балансів і звітів, правильності організації, методології та техніки ведення бухгалтерського обліку;

- експертиза достовірності обліку витрат на виробництво, повноти відображення виручки від реалізації продукції (робіт, послуг), точності формування фінансових результатів, об'єктивності використання прибутку та фондів;
- розроблення та надання обґрунтованих пропозицій щодо покращання організації системи контролю, бухгалтерського обліку і розрахункової дисципліни, підвищення ефективності програм розвитку, зміни структури виробництва та видів діяльності;
- консультування засновників, керівників підрозділів, спеціалістів і працівників апарату управління з питань організації та управління, права, господарської діяльності та інших проблем;
- організація підготовки до перевірки (експертиз) зовнішнього аудиту, податкової інспекції та інших органів зовнішнього контролю.

Суб'єктами внутрішнього аудиту на підприємстві є служба внутрішнього аудиту, штатні контролери-ревізори, внутрішні аудитори, керівники і співробітники відділів управління підприємств, а також посадові особи інших підрозділів відповідно до покладених на них службових обов'язків.

Після закінчення операційного аудиту менеджеру видають рекомендації для удосконалення операцій. Крім того, внутрішні аудитори в останні роки набули високої кваліфікації щодо оцінювання комп'ютерних систем.

Внутрішній аудитор забезпечує адміністрацію цінною інформацією для прийняття рішень, які стосуються ефективного функціонування бізнесу. Він не залежить від функціонального управління, але не може не залежати від реальної ситуації. Користувачі зовні навряд чи захочуть покластися на інформацію, що перевірена внутрішнім аудитором, через відсутність у нього незалежності – це найголовніша відмінність між результатами роботи внутрішніх аудиторів і аудиторських фірм (зовнішніх аудиторів). Деякі види діяльності внутрішніх аудиторів називаються операційним аудитом.

Операційний аудит (аудит результатів, або управлінський аудит) – це вивчення аудитором операцій компаній із метою формулювання рекомендацій щодо економічного використання ресурсів, досягнення цілей.

Мета операційного аудиту – допомогти керівникам у виконанні їхніх обов’язків. Результатом цього може бути збільшення рентабельності компанії. Таким чином, внутрішні аудитори розглядають операційний аудит як складову внутрішнього аудиту.

Ефективна діяльність служби внутрішнього аудиту дає змогу зовнішньому аудитору змінювати характер і термін виконання та скорочувати обсяги аудиторських процедур, але не може зумовити повне невиконання ним раніше запланованих процедур перевірки.

Внутрішній аудит проводять особи, які мають відповідний рівень професійної освіти та підготовки, досвіду і компетенції, а робота помічників належним чином контролюється, аналізується й документально оформлюється.

8.2. Послідовність виконання функцій внутрішнього аудиту

Внутрішній аудит провадить свою діяльність у тісному взаємо’язку з керівництвом та керівниками структурних підрозділів суб’єкта господарювання. Без їхньої активної участі ефективність внутрішнього аудиту буде зведена практично до мінімуму.

Етапи виконання своїх функцій внутрішніми аудиторами:

На етапі планування – визначається мета внутрішнього аудиту; відбувається розроблення плану аудиторських процедур та визначаються правила і прийоми внутрішнього аудиту.

На етапі безпосередньої організації внутрішнього аудиту – відбувається вибір об’єкта та предмета аудиту; затверджується (обговорюється) виконавець аудиторських процедур; створюється інформаційно-нормативна, матеріально-технічна база.

На етапі операційної функції – проходить вивчення бізнес-плану суб’єкта господарювання (організації); відбувається оцінювання системи обліку та звітності суб’єкта господарювання (організації); здійснюється перевірка дотримання принципів бухгалтерського обліку та чинного законодавства.

На етапі контролю – контролюється реалізація запроваджених аудиторських процедур; визначення норм (стандартів) внутрішнього аудиту; зіставлення результатів внутрішнього аудиту з нормами (стандартами).

На етапі реалізації матеріалів внутрішнього аудиту – відбувається складання звіту та висновку про перевірку; розробляються заходи з усунення виявлених недоліків у процесі аудиту; проводять прогноз фінансової стратегії і розвитку суб'єкта господарювання; внутрішні аудитори беруть участь у реалізації матеріалів внутрішнього аудиту.

8.3. Організація внутрішнього аудиту

Внутрішній аудит контролює раціональне витрачення матеріальних, трудових і фінансових ресурсів, дотримання законності господарських операцій, виявлення допущених зловживань чи порушень.

На промислових підприємствах внутрішній аудит одночасно здійснює технічний нагляд за виробничим процесом і якістю продукції.

Внутрішній аудит передбачає попередній контроль на стадії розгляду первинних документів, під час візування договорів, наказів, кошторисів. У такому разі внутрішній аудит претендує на роль профілактичного заходу.

Поточний контроль здійснюється під час реєстрації господарських операцій та проведення інвентаризації.

Наступний контроль проводиться на стадії узагальнення й аналізу облікової та звітної інформації.

Таким чином, внутрішній аудит є системним і строго документальним, безперервним, універсальним (суцільним) заходом.

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

Провідне місце в структурі організації внутрішнього аудиту належить раціональній побудові його апарату та оптимальному застосуванню його

організаційних форм. Залежно від адміністративного порядкування розрізняють три типи побудови структури апарату внутрішнього аудиту: лінійно-просту, лінійно-штабну та комбіновану.

Залежно від розподілу праці співробітників сфери контролю і відповідно побудови служби внутрішнього аудиту розрізняють централізовану і децентралізовану її форми.

Загальне керівництво службою внутрішнього аудиту здійснює начальник, який безпосередньо підпорядковується керівнику підприємства.

Керівник служби внутрішнього аудиту безпосередньо відповідає за організацію роботи відділу з виконання поставлених перед ним завдань: за своєчасне виконання плану роботи підрозділу, подання на розгляд керівництву підприємства достовірної інформації внутрішнього аудиту та пропозицій щодо прийняття управлінських рішень.

За неналежне виконання своїх обов'язків аудитор та інші спеціалісти, які залучені до внутрішнього аудиту, несуть майнову та іншу відповідальність, визначену чинним законодавством, контрактом та умовами договору, за яким вони працюють.

Співробітники служби внутрішнього аудиту повинні мати освіту, що відповідає характеру їх діяльності.

У складі служби внутрішнього аудиту бажано передбачити наявність аудитора, що має відповідний кваліфікаційний сертифікат, оскільки такий спеціаліст володіє спеціальними прийомами перевірки.

До складу аудиторської служби також можуть входити й інші спеціалісти (з оподаткування, правових питань, фінансового аналізу тощо). Вони можуть не входити до штату аудиторської служби, а залучатися до роботи на договірних засадах поряд з експертами, які за необхідності можуть залучатися до роботи.

8.4. Етика працівників внутрішнього аудиту

До етичних принципів внутрішнього аудиту належать: *незалежність, об'єктивність, лояльність, відповідальність, конфіденційність.*

Принцип незалежності допомагає внутрішнім аудиторам виконувати аудит неупереджено та виражати об'єктивні судження. Кожен внутрішній аудитор у своїх судженнях практично незалежний як від своїх колег, включаючи керівника аудиторської служби, так і від інших працівників підприємства.

Принцип об'єктивності вимагає, щоб внутрішні аудитори виконували свою роботу незалежно, кваліфіковано та правдиво. Під час складання звітів про результати перевірок аудитору необхідно чітко відокремлювати підтверджені факти від домислів. Аудитор повинен відмовлятися від проведення перевірки, коли на керівних посадах підрозділу знаходяться особи, що є його родичами. Аудитор не повинен ставити самого себе або бути поставленим керівниками в ситуацію, в якій він не зможе зробити об'єктивний висновок.

Лояльність аудиторів означає, що вони не повинні бути свідомо втягнуті в нелегальну або неналежну діяльність, брати участь у діях або діяльності, які можуть дискредитувати професію аудитора, викликати конфлікт інтересів, нанести шкоду (прямо або непрямо) підприємству або ж шкоду їх можливості бути об'єктивними. Служба внутрішнього аудиту повинна бути самостійним, незалежним і нейтральним органом щодо рівня управління, на яких ухвалюються рішення.

Відповідальність передбачає готовність аудитора виконувати роботу лише в межах своїх можливостей і професійної компетенції, а також нести відповідальність не лише за свої дії, а й за неадекватну діяльність підрозділу служби аудиту, навіть якщо його особиста провина відсутня. Аудитори повинні намагатися постійно підвищувати свій професійний рівень, ефективність і якість робіт, які вони виконують.

Конфіденційність означає, що аудитори повинні бути обережні у питаннях використання інформації, одержаної в процесі виконання своїх функцій. Вони не повинні використовувати конфіденційну інформацію з будь-якою метою. Крім того, вони не мають права використовувати свої службові відносини з особистою метою. Необхідно зауважити, що передаючи всі документи, пов'язані з проведеною перевіркою, особі, уповноваженій ухвалювати рішення, аудитори не повинні

зберігати поза спеціально відведеними місцями копії чорнових записів або будь-яку іншу інформацію на будь-яких носіях.

Етичні принципи внутрішнього аудиту повинні доповнюватися правилами поведінки внутрішнього аудитора в конкретних ситуаціях. Ці правила необхідно чітко обґрунтувати й описати для уникнення можливості їх неправильного тлумачення.

ТЕМА 9. МЕТОДИЧНІ ПРИЙОМИ ВНУТРІШНЬОГО АУДИТУ

9.1. Методичні прийоми організації внутрішнього аудиту

У загальному вигляді метод – це спосіб дослідження явищ, процесів, створених людиною систем. Більш предметно метод – це спосіб дослідження, який визначає підхід до об'єктів, що вивчаються, планомірний метод наукового пізнання і встановлення істини.

Методом внутрішнього аудиту є науково обґрунтоване оцінювання операцій, процесів, фактів фінансово-господарської діяльності підприємства, системний підхід у вивченні питань функціонування систем бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю суб'єкта господарювання.

Основою досліджень складних систем є діалектичний метод. Він передбачає вивчення явищ у природі та суспільстві у взаємозв'язку, взаємозалежності, в єдності й боротьбі протилежностей.

Прийом внутрішнього аудиту – це якісно однорідна контрольна дія внутрішнього аудитора, спрямована на виявлення дотримання певних нормативних положень суб'єктом господарювання.

Основними методичними прийомами організації внутрішнього аудиту є: визначення реального стану об'єкта; зіставлення; оцінювання.

Прийомами визначення реального стану об'єкта вважають огляд, перерахунок, зауваження, вимірювання, лабораторний аналіз, що дозволяють визначити кількісний стан об'єкта.

Прийоми зіставлення дозволяють зіставляти наявність із потребами і нормативами; фактичні дані з прогнозними та даними минулих періодів, а також аналогічними даними інших підприємств і галузей та інше.

Під час здійснення внутрішнього аудиту застосовують як загальнонаукові методи (аналіз, синтез, конкретизація тощо), так і спеціальні методичні прийоми.

9.2. Спеціальні методичні прийоми внутрішнього аудиту

До них відносять фактичну перевірку, документальну перевірку, підтвердження, спостереження, обстеження, опитування, перевірку механічної точності, аналітичні тести, сканування, спеціальну перевірку, зустрічну перевірку.

Під *фактичною перевіркою* розуміють перевірку кількісного та якісного стану об'єктів, який встановлюється методом обстеження, огляду, обміру, перерахунку, зважування, лабораторного аналізу та інших способів перевірки фактичного стану активів.

Документальна перевірка – це перевірка документів і записів, яка може бути формальною, арифметичною та по суті.

Формальна перевірка полягає у візуальній перевірці правильності записів усіх реквізитів, у виявленні безпідставних виправлень, підчисток, дописувань у тексті і цифрах, у перевірці достовірності підписів посадових і матеріально-відповідальних осіб.

Арифметична перевірка документів полягає в перевірці правильності розрахунків у документах, облікових регістрах, звітних формах.

Перевірка документів по суті дозволяє встановити законність і доцільність господарських операцій, правильність відображення операцій на рахунках бухгалтерського обліку та віднесення до статей витрат та доходів.

Підтвердження – полягає в одержанні письмової відповіді від клієнта або третіх осіб із метою підтвердження точності інформації (наприклад, підтвердження дебіторської заборгованості).

Спостереження – дає можливість одержати загальну характеристику можливостей клієнта на підставі візуального огляду.

Обстеження – особисте ознайомлення з предметом дослідження Наприклад, обстеження місць зберігання продукції, запасів тощо.

Опитування – це одержання письмової або усної інформації від клієнта або про клієнта.

Перевірка *механічної точності* передбачає повторну перевірку підрахунків і передачі інформації.

Аналітичні тести – методи порівняння – як в абсолютних одиницях, так і у відносних (індекси, коефіцієнти, відсотки).

Сканування – безперервний, поелементний перегляд інформації (наприклад, перегляд первинних документів про рух грошей у касі з метою встановлення незвичного факту).

Спеціальна перевірка здійснюється із залученням фахівців вузької спеціалізації (фахівець зі шляхового будівництва, технологи тощо). Використовується для виявлення різного роду відхилень від норм та з метою доказів фактів порушень та відхилень.

Під час *зустрічних перевірок* відображення господарських операцій, що здійснюються між клієнтом і третіми особами, перевіряється в останніх та порівнюється з даними клієнта. Аудитору необхідно пам'ятати, що проведення зустрічної перевірки у третьої особи повинно бути санкціоновано клієнтом Зустрічна перевірка застосовується також під час вивчення одних і тих самих показників у різних первинних документах клієнта, наприклад, обсяг виконаної роботи може бути зафіксований у первинних документах із нарахування заробітної плати і в документах з приймання продукції, робіт та послуг.

Взаємний контроль – сутність його полягає в тому, що робиться зіставлення отриманих різних документів і облікових реєстрів, у яких прямо або побічно відображена ця господарська операція;

Лабораторний аналіз – цей прийом використовується з метою визначення якості прийнятої сировини і матеріалів від постачальників, причин недотримання установлених вимог і стандартів щодо якості готової продукції.

Контрольні обмірювання – зазвичай використовуються під час перевірки виконаних будівельно-монтажних робіт.

Методичні прийоми організації аудиторської перевірки.

Перевірка може бути організована по-різному. Так, у практиці аудиторської роботи виділяють чотири основні методи організації перевірки: суцільна перевірка (документальна і фактична), вибіркова, аналітична, комбінована.

Під час суцільної перевірки перевіряються всі масиви інформації без винятку щодо господарських процесів, що відбулись у клієнта за період, що перевіряється. На підставі суцільної перевірки аудитор робить висновок щодо достовірності, доцільності та законності відображення в бухгалтерському обліку і звітності дій і подій, здійснених економічним суб'єктом за весь період що перевіряється.

Вибіркова перевірка передбачає застосування аудиторських процедур до частини інформації, які дозволяють аудитору отримати аудиторські докази і, оцінивши окремі характеристики вибраних даних, перенести ці характеристики на всю сукупність даних. Ризик невиявлення збільшується, адже за межами вибірки можуть залишитися факти порушень та помилок. Якщо за вибіркового дослідження встановлені серйозні порушення або помилки, то відповідна сукупність інформації повинна бути перевірена суцільним методом.

Аналітична перевірка – це оцінювання фінансових показників за допомогою вивчення ймовірних залежностей між ними.

Комбінована перевірка – це поєднання суцільної, вибіркової й аналітичної перевірки.

Аудиторська перевірка – це складний і тривалий процес. Аудитори постійно працюють над тим, щоб максимально скоротити час перевірок, не знижуючи водночас їх якості і не збільшуючи аудиторський ризик. Вирішення цієї проблеми можливе лише за умови формування чіткої *методики аудиту*, під якою розуміють послідовність та порядок застосування окремих методів аудиторської перевірки та її організації з метою встановлення об'єктивної істини щодо інформації, яка перевіряється, і доведення цієї істини через аудиторський звіт до користувачів фінансової звітності та аудиту.

Складовою частиною методики аудиту є аудиторські процедури. *Аудиторські процедури* – це відповідний порядок і послідовність дій аудитора для одержання необхідних аудиторських доказів на конкретній ділянці аудиту.

ТЕМА 10. МЕТОДИ АУДИТУ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ ТА КРИТЕРІЇ ЇЇ ОЦІНЮВАННЯ

10.1. Аудит установчих документів

Для перевірки законності діяльності господарювальних суб'єктів аудиторами здійснюється аудит установчих документів.

Установчими документами згідно з Цивільним кодексом України, є: статут і засновницький договір (для товариств), установчий акт (для установ).

Законодавчими актами, які регулюють порядок створення юридичної особи та вимоги до змісту установчих документів, є:

- Цивільний кодекс України;
- Господарський кодекс України;
- Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні»;
- Закон України «Про господарські товариства».

Джерелами інформації аудиту установчих документів є: статут підприємства і засновницький договір (для товариств); установчий акт (для установ); протоколи зборів засновників; зареєстровані зміни до установчих документів; ліцензії і дозволи на визначені види діяльності; документи, що підтверджують внесення часток засновників у статутний капітал у грошовій, натуральній, нематеріальній формах чи у вигляді цінних паперів (виписки банку, прибуткові касові ордери, акти оприбуткування майна та ін.); документи, пов'язані з приватизацією і акціонуванням підприємств, що знаходилися у власності держави; документи, що підтверджують права власності засновників на майно, внесене в оплату придбаних ними акцій під час державної реєстрації за участі державних або муніципальних підприємств;

реєстр акціонерів для акціонерних товариств; реєстри бухгалтерського обліку; форми річної фінансової звітності.

Метою аудиту установчих документів є підтвердження законних основ діяльності суб'єкта господарювання впродовж усього періоду його діяльності від моменту реєстрації до ліквідації чи реорганізації.

Під час перевірки установчих документів аудитор повинен враховувати, що:

➤ у статуті товариства зазначаються найменування юридичної особи, її місцезнаходження, адреса, органи управління товариством, їх компетенція, порядок прийняття ними рішень, порядок вступу до товариства та вибування з нього, якщо додаткові вимоги щодо змісту статуту не встановлені Цивільним кодексом або іншим законом;

➤ у засновницькому договорі товариства визначаються зобов'язання учасників створити товариство, порядок їх спільної діяльності щодо його створення, умови передавання товариству майна учасників, якщо додаткові вимоги щодо змісту засновницького договору не встановлені Цивільним або іншим законом;

➤ в установчому акті установи зазначаються її мета, визначається майно, яке передається установі, необхідне для досягнення цієї мети, структура управління установою.

У процесі аудиту установчих документів аудитор встановлює такі відомості: організаційно-правову форму господарювального суб'єкта; засновників; структурну побудову менеджменту та повноваження керівників; розмір статутного капіталу; вид і розмір часток засновників у статутному капіталі; правильність відображення операції щодо формування статутного капіталу; правильність відображення цих операцій на бухгалтерських рахунках.

Основними аудиторськими процедурами під час перевірки установчих документів є: перевірка установчих документів на відповідність чинному законодавству та наявності усіх необхідних відомостей; перевірка наявності дозволів, ліцензій на право займатися певними видами діяльності; перевірка відображення в обліку величини статутного капіталу; перевірка відповідності даних установчих документів, рішень засновників (учасників) із даними бухгалтерського

обліку; перевірка своєчасності внесення змін в установчі документи (якщо вони були); перевірка наявності документів, що підтверджують права власності засновників на майно, укладене як внесок у статутний капітал; перевірка дотримання правил формування статутного капіталу; перевірка правильності відображення в обліку внесків у статутний капітал; документальна перевірка розрахунків із засновниками та їх відображення в обліку тощо.

Питання організації бухгалтерського обліку на підприємстві належать до компетенції його власника або уповноваженого органу (посадової особи) згідно з законодавством і установчими документами. Відповідальність за організацію бухгалтерського обліку та забезпечення фіксування фактів відображення всіх господарських операцій у первинних документах, збереження оброблених документів, реєстрів і звітності впродовж встановленого терміну, але не менше трьох років, несе власник, який керує підприємством згідно з законодавством і установчими документами.

10.2. Методика аудиту облікової політики підприємства

Систему бухгалтерського обліку на підприємстві вважають надійною, якщо вона формує повну та достовірну інформацію про здійснені господарські операції та фінансові результати діяльності. Ефективність системи бухгалтерського обліку неабиякою мірою залежить від правильного визначення підприємством облікової політики, яка закріплена в Наказі про облікову політику суб'єкта господарювання.

Облікова політика – сукупність принципів, методів і процедур, які використовуються підприємством для складання та подання фінансової звітності.

Аудит облікової політики підприємства відіграє важливу роль для оцінювання системи бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю. Грамотно визначена облікова політика дає змогу бухгалтерській службі реалізувати всю повноту функцій бухгалтерського обліку, робить його одним з основних інструментів управління підприємством. Аудит облікової політики дає змогу скласти уявлення не лише про бухгалтерський облік, а й про професіоналізм бухгалтерської служби та адміністрації підприємства, зацікавленість підприємства в результатах діяльності. Під час аудиту облікової політики формується уявлення про якість організації

бухгалтерського обліку; правильність розмежування функцій і повноважень, максимальність зниження можливостей для зловживань, повноту і раціональність системи бухгалтерського обліку. Тому аудит облікової політики повинен бути спрямований на вдосконалення й оптимізацію побудови облікового процесу, його узгодженість, та на досягнення стратегічної мети діяльності підприємства.

Мета аудиту облікової політики – сприяння формуванню достовірної фінансової звітності підприємства згідно з вимогами чинного законодавства, принципами бухгалтерського обліку та фінансової звітності, а також метою діяльності (зокрема, стратегічною метою фінансового менеджменту).

Основними завданнями аудиту облікової політики підприємства є встановлення:

- наявності та складу наказу про облікову політику підприємства;
- концепції, яка покладена в основу організації та методики бухгалтерського обліку;
- направленості облікової політики підприємства з точки зору інтересів системи управління;
- відповідності концепції облікової політики меті, характеру та умовам діяльності підприємства;
- послідовності застосування облікової політики;
- наявності методів і процедур обліку, відмінних від встановлених нормативними документами, але таких, що дають змогу підприємству достовірно відображати його майновий стан і фінансові результати;
- повноти розкриття обраних під час формування облікової політики способів ведення бухгалтерського обліку, що істотно впливають на оцінювання і прийняття рішень користувачами фінансової звітності;
- дотримання облікової політики.

Законодавчою та нормативною базами аудиту облікової політики підприємства є:

- Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні»;
- НП(С)БО № 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»;

- П(С)БО № 6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах»;
- «План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій».

Джерелами інформації аудиту облікової політики є:

- наказ про облікову політику підприємства;
- робочий план рахунків бухгалтерського обліку;
- перелік затверджених форм первинних документів і форм документів внутрішньої бухгалтерської звітності;
- затвержені методики обліку окремих показників та інші додатки до наказу про облікову політику підприємства;
- форма річної фінансової звітності № 5 «Примітки до річної фінансової звітності» тощо.

Метою ознайомлення з обліковою політикою є вивчення й оцінювання основних принципів організації бухгалтерського обліку, методів і процедур обліку, закріплених в обраній підприємством обліковій політиці. Водночас встановлюється склад розпорядчих документів, що визначають облікову політику.

Аудитор повинен перевірити, наскільки у наказі про облікову політику передбачено порядок формування інформаційної системи, в якій основна роль належить бухгалтерському обліку.

Аудитор повинен переконатися, що у додатку до Наказу про облікову політику наведено таку інформацію: детальний опис форми бухгалтерського обліку та зв'язки між окремими елементами; принципи, на яких будується облікова політика; організація ведення обліку (структура бухгалтерії, графік документообігу); методика оцінювання та обліку (запасів, зносу, резервів тощо); технологія оброблення даних у бухгалтерії; організація управлінського обліку; організація контролінгу; перелік реєстрів синтетичного й аналітичного обліку та інформація, яка в них відображається; організація матеріальної відповідальності; відповідальність за складання звітності; відповідальність за облікову політику головного бухгалтера та керівника; порядок використання чистого прибутку; організація економічного аналізу та використання його даних для управління тощо.

Невідповідність положень наказу про облікову політику чинним нормативним актам можна виявити в ході анкетування. Однією з причин таких невідповідностей є несвоєчасність внесення корективів у зв'язку зі змінами в нормативних актах. Іноді невідповідності – це наслідки неточності формулювань наказу.

Особливу увагу в процесі аудиту облікової політики необхідно звернути увагу на її зміни, якщо вони істотні. Згідно з П(С)БО № 6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах», внесення змін в облікову політику можливе лише у таких випадках, коли це: зміна статутних вимог; зміна вимог органу, що затверджує П(С)БО; якщо зміни забезпечать достовірніше відображення подій або операцій у фінансовій звітності підприємства.

Будь-які зміни в обліковій політиці мають бути законодавчо чи економічно обгрунтованими.

Практика аудиторських перевірок свідчить, що прийняту підприємством облікову політику не завжди послідовно застосовують упродовж звітного року або вона не витримується усіма відокремленими структурними підрозділами. Тому, у разі наявності в організації відокремлених структурних підрозділів, особливу увагу аудиторю необхідно звернути на послідовність застосування ними обраної облікової політики.

У процесі проведення аудиту облікової політики встановлюється відповідність обраних підприємством методів і процедур ведення бухгалтерського обліку, з одного боку, чинному законодавству, з іншого – меті, характеру та умовам діяльності підприємства. Аудит облікової політики покликаний дати оцінювання обраним на підприємстві методам і процедурам ведення бухгалтерського обліку як з точки зору відповідності стратегічній меті фінансового менеджменту, так і з погляду раціональності та економічності побудованого, на них облікового процесу, що має забезпечувати формування повної та достовірної картини фінансово-господарської діяльності підприємства і його майнового стану.

Типовими порушеннями, які трапляються під час аудиту облікової політики підприємства, є:

- підприємства через механізм облікової політики вирішують питання, які не входять до їх компетенції (наприклад, щодо щоквартального переоцінювання основних засобів за ринковою вартістю, щоквартального створення резерву сумнівних боргів тощо);
- складаються надто об'ємні накази щодо облікової політики;
- переписують у наказах текст Закону «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні»;
- невідповідність положень наказу про облікову політику чинним нормативним актам;
- необґрунтовано вносяться зміни в облікову політику підприємства;
- не завжди послідовно впродовж року застосовується прийнята підприємством облікова політика або не витримується усіма відокремленими структурними підрозділами;
- не завжди обрана підприємством облікова політика відповідає меті, характеру та умовам діяльності підприємства;
- підприємства вносять у цей документ положення, що не є елементами облікової політики, наприклад, термін виплати заробітної плати, тривалість відпусток тощо. Цю інформацію потрібно відобразити в інших внутрішніх документах;
- підприємства припускаються помилки, наводячи в наказі методи та процедури бухгалтерського обліку зі всієї сукупності елементів облікової політики, незалежно від того, чи застосовувалися вони раніше і чи будуть необхідні в майбутньому тощо.

10.3. Аудит формування і використання власного капіталу

Аудит установчих документів і аудит власного капіталу не можуть досліджуватись окремо один від одного, тому що такий елемент власного капіталу, як статутний капітал, є основою будь-якого підприємства і фіксується в його установчих документах. В установчих документах можуть міститися дані й про інші елементи власного капіталу.

Власний капітал – це загальна вартість засобів підприємства, які належать йому на правах власності й використовуються ним для формування його активів. Такі активи формуються за рахунок інвестованого в них власного капіталу і являють чисті активи підприємства.

До власного капіталу належать: статутний капітал, пайовий капітал, додатковий вкладений капітал, інший додатковий капітал, резервний капітал, нерозподілений прибуток (непокритий збиток), неоплачений капітал, вилучений капітал.

Аудит власного капіталу проводять з метою підтвердження аудиторським звітом (висновком) інформації про власний капітал, його структуру та зміни у власному капіталі, що відбулись впродовж звітного періоду.

Завдання під час проведення аудиту власного капіталу:

- визначити основні відомості про суб'єкт господарювання;
- визначити структуру управління економічним суб'єктом і повноваження керівників усіх рівнів під час прийняття відповідних управлінських рішень;
- підтвердити своєчасність та повноту внесення часток до статутного капіталу;
- підтвердити адекватність методів оцінювання часток, що вносяться засновниками до статутного капіталу в натуральній і нематеріальній формах. Під час перевірки керуватися П(С)БО 12, де зазначено, що майно повинно бути оцінено за справедливою вартістю;
- в акціонерних товариствах підтвердити інформацію про: акції, на які здійснена передоплата; загальну суму коштів, одержаних у ході передоплати на акції; акції у складі статутного капіталу за окремими типами і категоріями: а) кількість випущених акцій із зазначенням неоплаченої частини статутного капіталу; б) номінальну вартість акцій, зміни впродовж звітного періоду у кількості акцій, що перебувають в обігу; в) права, привілеї та обмеження, пов'язані з акціями, зокрема обмеження щодо розподілу дивідендів та повернення капіталу; г) акції, що належать самому товариству, його дочірнім і асоційованим підприємствам; г) перелік засновників і кількість акцій, якими вони володіють; д) кількість акцій, які перебувають у власності членів виконавчого органу, та перелік осіб, частина яких у

статутному капіталі перевищують 5 %; е) акції, зарезервовані для випуску згідно з опціонами та іншими контрактами, із зазначенням їх термінів і сум; накопичену суму дивідендів, не сплачених за привілейованими акціями; суму, включену (або не включену) до складу зобов'язань, коли дивіденди були передбачені, але формально не затверджені;

- в інших підприємствах підтвердити інформацію про: розподіл часток статутного капіталу між власниками; права, привілеї або обмеження щодо цих часток; зміни у складі часток власників у статутному капіталі;
- встановити структуру власного капіталу, проаналізувати зміни, які відбулися в структурі за декілька звітних періодів;
- підтвердити інформацію про залишки і зміни у власному капіталі, що відбулися протягом звітного періоду;
- дати оцінку системі внутрішнього контролю і бухгалтерського обліку установчих документів і власного капіталу;
- підтвердити повноту, достовірність, об'єктивність і законність господарських операцій щодо власного капіталу, відображеного в бухгалтерському обліку і фінансовій звітності;
- перевірити порядок розподілу прибутку, який залишається в розпорядженні економічного суб'єкта за результатами року після сплати обов'язкових платежів;
- Перевірити правильність обчислення доходів засновників та акціонерів і утримання податку з доходів.

Проводячи аудит власного капіталу на відповідність чинному законодавству, аудитор перевіряє законність відображеної в установчих документах та фінансовій звітності інформації про стан і рух коштів власного капіталу в розрізі його елементів: статутного, пайового, додаткового, резервного, вилученого, неоплаченого капіталу, нерозподілених прибутків (непокритих збитків).

Типові помилки і факти обману:

- кредитовий залишок за рахунком 40 «Статутний капітал» не відповідає сумі статутного капіталу, затвердженого в установчих документах;

➤ необґрунтоване збільшення статутного капіталу за рахунок завищення вартості матеріальних цінностей, нематеріальних активів, які вносяться до статутного капіталу;

➤ невнесення чи неповне внесення засновниками часток до статутного капіталу;

➤ несвоєчасне внесення змін до реєстру акціонерів;

➤ несвоєчасне оформлення вибуття і приймання нових засновників, акціонерів;

➤ невиплати дивідендів за привілейованими акціями;

➤ неправильне визначення часток, які вносяться засновниками до статутного капіталу;

➤ неправильне визначення часток, які підлягають вилученню засновниками із статутного капіталу;

➤ відсутні підтверджувальні документи за здійсненими фінансово-господарськими операціями;

➤ недооформлені й прострочені документи;

➤ необумовлене виправлення записів у документах без необхідних підстав;

➤ відсутність оригіналів чи засвідчених відповідно до законодавства копій документів;

➤ фіктивні документи та операції;

➤ невідображення здійснених операцій, діяльність без ліцензії;

➤ неправильне обчислення податку на доходи (прибуток);

➤ невиконання вимог нормативних документів, інші відхилення від норм.

Виявлені помилки і факти обману необхідно згрупувати з метою встановлення їх істотності (з урахуванням об'єднаного ефекту) і підготовки підсумкової аудиторської документації.

10.4. Аудит необоротних активів і капітальних інвестицій

Мета аудиту – об'єктивне збирання інформації та оцінювання свідчень про економічні дії і події з необоротними засобами і капітальними інвестиціями з метою встановлення ступеня відповідності цих тверджень прийнятим нормам податкового

і бухгалтерського обліку та надання результатів перевірки зацікавленим користувачам.

Аудит необоротних активів є невід'ємною частиною загального аудиту суб'єкта господарювання. Метою аудиторської перевірки основних засобів є підтвердження достовірності відображення в бухгалтерському обліку і фінансовій звітності: початкової вартості основних засобів; сум нарахованої амортизації необоротних активів; операцій, пов'язаних із рухом необоротних активів у періоді, що перевіряється; витрат на поліпшення основних засобів та ремонти; результатів переоцінювання; капітальних інвестицій; нематеріальних активів; інших питань.

Завдання аудиту варто поділити на групи і перевірку проводити за цими напрямками.

Завдання аудиту основних засобів:

- ✓ перевірка твердження, що основні засоби та нематеріальні активи, відображені у звітності, належать підприємству;
- ✓ перевірка відповідності оцінювання та класифікації основних засобів і нематеріальних активів чинним П(С)БО;
- ✓ перевірка відповідності нарахування та відображення зносу основних засобів та нематеріальних активів обраній обліковій політиці;
- ✓ перевірка достовірності відображення залишків основних засобів і нематеріальних активів у звітності підприємства;
- ✓ оцінювання організації синтетичного і аналітичного обліку основних засобів у бухгалтерії підприємства і за матеріально відповідальними особами в місцях експлуатації основних засобів як власних (рахунок 10), так і орендованих, у порядку операційної (позабалансовий рахунок 01) і фінансової оренди відповідно із встановленими правилами;
- ✓ перевірка правильності щомісячного нарахування зносу (кредит рахунка 13) за власними і основними засобами, взятих у фінансову оренду, оскільки ці дані пов'язані з формуванням собівартості продукції (робіт, послуг) (дебет рахунків 23, 91, 92, 93 тощо), мають вплив на фінансові результати підприємства (його балансовий прибуток чи збиток);

✓ перевірка дотримання підприємством податкового законодавства щодо операцій, пов'язаних із придбанням і вибуттям основних засобів, їх орендою у фізичних і юридичних осіб, із нарахуванням амортизації;

✓ перевірка й оцінювання чинного на підприємстві порядку обліку затрат на поліпшення основних засобів та їх ремонти за підрядного й господарського способів виконання робіт, виходячи з прийнятої підприємством облікової політики;

✓ аналіз використання підприємством основних засобів за часом і потужністю з урахуванням специфіки виробничої діяльності підприємства, якщо це обумовлено укладеним з аудитором договором;

✓ перевірка результатів проведеного переоцінювання основних засобів.

Завдання аудиту капітальних вкладень:

✓ аналіз ефективності інвестиційних проектів;

✓ моніторинговий контроль критичних співвідношень обсягів виробництва і реалізації за проектом;

✓ оцінювання забезпеченості проектів капітальних інвестицій джерелами фінансування;

✓ аналіз результатів обсягу капіталу, що інвестується, і віддачі від проєктованих виробництв;

✓ підтвердження реальності наданих фінансових звітів.

Джерела інформації для аудиту основних засобів та нематеріальних активів визначаються організаційною формою бухгалтерського обліку. Для всіх інших форм обліку з операцій руху основних засобів необхідно відносити: інвентарні картки, акти прийому-здачі основних засобів, інвентарний список основних засобів, відомості індексації балансової вартості основних засобів.

Доказові джерела інформації: Первинні документи з обліку основних засобів; облікові реєстри синтетичного обліку необоротних активів; Інвентаризаційні відомості, які свідчать про фактичний стан і наявність необоротних активів; рахунки Головної книги, призначені для обліку необоротних активів і їх зношення; фінансова звітність звітного періоду; Фінансова звітність за попередній період; результати опитування та анкетування керівництва підприємства з питань

збереження, використання, обліку основних засобів; документація внутрішнього аудитора з контролю за необоротними активами; відповіді на запит від постачальників основних засобів або підрядників; робочі документи і звіт попереднього аудитора; контракти, угоди про оренду, страхові поліси; кошториси і плани ремонтів основних засобів; розрахунки амортизаційних відрахувань за основними засобами; наказ про облікову політику в частині обліку основних засобів;

Об'єктом дослідження є інформація, зафіксована в різних джерелах щодо необоротних активів і капітальних інвестицій.

Облік та узагальнення інформації про необоротні активи і капітальні інвестиції здійснюється на рахунках бухгалтерського обліку й подається користувачам у вигляді фінансової звітності.

Основні засоби – це матеріальна основа будь-якої підприємницької діяльності. Порядок обліку основних засобів як для цілей фінансової звітності, так і для оподаткування, являє собою серйозну методологічну проблему. Надто сильно впливають встановлені державою і самим підприємством «правила гри» на суму податків, ціноутворення, капітальні інвестиції, фінансовий результат господарювання і в цілому на економічну політику підприємства.

Основні методи, які використовуються під час аудиту основних засобів – опитування, фактична перевірка, порівняння, перерахунок, документальна перевірка, вибіркоче дослідження.

10.5. Аудит виробничих запасів

Запаси – це предмети праці, які утримуються для подальшого продажу за умов звичайної господарської діяльності; перебувають у процесі виробництва з метою подальшого продажу продукту виробництва; утримуються для споживання під час виробництва продукції, виконання робіт та надання послуг, а також управління підприємством.

Мета аудиту запасів – висловлення аудитором думки про те, чи відповідає інформація щодо руху і залишків виробничих запасів на підприємстві в усіх

істотних аспектах нормативним документам, які регламентують порядок її підготовки і надання користувачам.

Основні завдання аудиту:

- ✓ перевірка забезпечення контролю за наявністю і збереженням матеріальних цінностей;
- ✓ перевірка здійснюваних операцій щодо руху матеріальних цінностей;
- ✓ перевірка забезпечення достовірності даних із руху матеріальних цінностей;
- ✓ перевірка своєчасності документального відображення операцій із ТМЦ;
- ✓ перевірка використання ТМЦ на виробництві на основі технічно обґрунтованих норм їх використання;
- ✓ перевірка правильності оформлення і відображення в обліку операцій із надходження і відпуску ТМЦ;
- ✓ перевірка наявності надлишків матеріалів для їх реалізації.

До предметної сфери дослідження виробничих запасів входять:

- ✓ внутрішні нормативні та загальні документи клієнта;
- ✓ облікова політика клієнта з питань обліку виробничих запасів;
- ✓ договори з матеріально відповідальними особами;
- ✓ договори з контрагентами;
- ✓ документація суб'єктів внутрішнього контролю з питань контролю за раціональним використанням та збереженням виробничих запасів.
- ✓ первинні документи та реєстри обліку за рахунками, призначених для ведення бухгалтерського обліку виробничих запасів;
- ✓ реєстри зведеного синтетичного обліку (Головна книга), оперативну, статистичну та фінансову звітність;
- ✓ інші документи, що відображають факти господарської діяльності, пов'язані з придбанням та списанням виробничих запасів;
- ✓ місця зберігання виробничих запасів, враховуючи ваговимірні пристрої.
- ✓ технологічний процес виробництва, а саме інформаційні потоки щодо руху сировини і матеріалів від складу матеріалів до складу готової продукції, тобто

проходження матеріалів від однієї стадії виробництва до іншої, їх перетворення на готову продукцію.

Типові помилки і порушення в обліку запасів.

№ пор.	Назва порушення	Методи дослідження
1.	Неповне оприбуткування запасів, що надійшли	Документальна перевірка по суті, фактична перевірка, обстеження
2.	Оприбуткування запасів за відсутності позначок у журналі обліку виданих довіреностей про оприбуткування запасів	Документальна перевірка, формальна перевірка
3.	Виявлення недостач, лишків, присвоєння запасів	Фактична перевірка, спостереження
4.	Завищення собівартості заготівельних матеріалів	Документальна перевірка по суті, арифметична перевірка
5.	Необґрунтовані претензії до постачальників	Документальна перевірка по суті, опитування
6.	Порушення норм або лімітів списання запасів	Документальна перевірка по суті, арифметична перевірка
7.	Порушення порядку проведення інвентаризації	Фактична перевірка, спостереження
8.	Проведення інвентаризації за відсутності матеріально відповідальних осіб	Документальна перевірка по суті, спостереження, опитування, обстеження
9.	Помилки та підробки під час кодування документів	Документальна перевірка по суті
10.	Незадовільна організація обліку	Обстеження, опитування
11.	Незадовільна організація складського господарства та зберігання запасів	Обстеження, оглядова перевірка
12.	Відпускання запасів за заниженими цінами	Документальна перевірка по суті, арифметична перевірка
13.	Неправильне оформлення первинних документів з обліку запасів та їх неправильне застосування	Документальна перевірка за формою
14.	Не виділення в первинних документах ПДВ, відсутність податкових накладних	Документальна перевірка за формою, по суті
15.	Відсутність договору про повну матеріальну відповідальність	Обстеження

10.6. Аудит готівково-розрахункових операцій

Метою аудиту готівково-розрахункових операцій є встановлення об'єктивної істини щодо достовірності та об'єктивності відображення в бухгалтерському обліку і фінансовій звітності готівково-розрахункових операцій та доведення цієї істини через висновок до користувачів.

Під час здійснення аудиту готівково-розрахункових операцій аудитор необхідно: дати оцінювання стану внутрішнього контролю за рухом і збереженням

грошових коштів та інших цінностей у касі підприємства; залежно від оцінювання стану внутрішнього контролю встановити метод організації аудиту: суцільний, вибірковий чи комбінований та встановити необхідність проведення фактичного контролю;

також необхідно перевірити:

забезпечення умов зберігання готівки та інших цінностей у касі під час надходження їх із банку і під час здавання їх у банк; забезпечення порядку збереження чекових книжок; забезпечення контролю за випискою чеків і отримання за них грошей; дотримання порядку документального надходження грошей у касу та їх видачі; своєчасність оприбуткування готівкових грошей; дотримання ліміту готівки в касі й умов її видачі під звіт на операційні та інші потреби; стан обліку касових операцій; застосування реєстраторів розрахункових операцій.

Касові операції підприємства регулюються Положенням про ведення касових операцій у національній валюті в Україні, затверджені постановою Правління НБУ від 25 травня 2018 р. № 54.

Під час проведення аудиту необхідно встановити відповідність здійснених готівково-розрахункових операцій чинному законодавству.

Джерела інформації під час проведення аудиту: прибуткові й видаткові касові ордери і виправдовувальні документи, додані до них, касові книги і звіти касира, банківські виписки за поточними та іншими банківськими рахунками, інші банківські документи, чекові книжки, корінці використаних чеків і анульовані чеки, журнали реєстрації касових ордерів, а також дані синтетичного й аналітичного бухгалтерського обліку за всіма операціями із грошовими коштами, звіти про використання реєстраторів розрахункових операцій (розрахункових книжок), акти перевірок каси контролювальними органами.

У своїй роботі аудитор значну увагу приділяє рівню внутрішнього контролю на підприємстві, від якого значною мірою залежить обсяг перевірки, її особливості тощо.

Відповідальність за дотримання порядку ведення касових операцій покладається на керівника підприємства, головного бухгалтера і касира.

Під час проведення перевірки стану внутрішнього контролю аудитор використовує різні аудиторські процедури, зокрема опитування. Результати опитування відповідальних осіб можуть бути різноманітними: касир може не знати, чи є на підприємстві наказ про проведення раптових ревізій каси, керівник підприємства – про необхідність укладання договору про повну матеріальну відповідальність із касиром. Невідповідність у відповідях на поставлені аудитором запитання також може свідчити про слабкі сторони внутрішнього контролю.

Із метою виявлення слабких місць у питаннях дотримання нормативних документів із готівкового обігу аудитор необхідно детально вивчити акти перевірки дотримання порядку ведення операцій із готівкою контролювальними органами.

Незважаючи на те, що дотримання вимог Положення про ведення касових операцій у національній валюті здійснюють внутрішні й зовнішні контролювальні органи, аудитор зобов'язаний провести таку перевірку (суцільно або вибірково) за всіма напрямками.

Типові порушення з обліку готівково-розрахункових операцій:

- ✓ пряме розкрадання грошових коштів (нічим не приховане; приховане неоформленими документами і розписками;
- ✓ неопритбуткування і привласнення грошових сум, що не надійшли (із банку; від різних фізичних і юридичних осіб за прибутковими ордерами; від різних юридичних осіб за домовленістю);
- ✓ надлишкове списання грошей по касі (повторне використання одних і тих самих документів; неправильний підрахунок підсумків у касових документах і звітах; списання сум без підстави чи за сфальсифікованими документами; підробка в законно оформлених документах із збільшенням суми списання);
- ✓ привласнення сум, законно нарахованих різним особам і організаціям (привласнення депонованої заробітної плати і коштів, нарахованих на інших підставах; привласнення сум, які належать іншим підприємствам;

- ✓ розрахунки сумами готівкових грошових коштів, які перевищують граничну величину (з іншими юридичними особами і підприємцями, що діють без утворення юридичної особи; які надходять у касу підприємства, що перевіряється;
- ✓ розрахунки з населенням готівкою за готову продукцію, товари, виконані роботи і надані послуги (без застосування реєстраторів розрахункових операцій; без реєстрації реєстраторів розрахункових операцій у податковій службі;
- ✓ перевищення ліміту готівки каси на кінець місяця;
- ✓ несвоєчасні звіти підзвітних осіб за використанні грошові кошти.

10.7. Аудит безготівкових розрахунків

Мета аудиту безготівкових розрахунків – підтвердження аудиторським висновком інформації щодо повноти, достовірності, законності та об'єктивності здійснених та відображених у бухгалтерському обліку і фінансовій звітності безготівково-розрахункових операцій та дебіторської і кредиторської заборгованості.

Завдання – встановлення об'єктивної істини щодо Інформації про безготівково-розрахункові операції та дебіторську і кредиторську заборгованість.

Для досягнення поставленої мети та виконання завдань аудитор повинен перевірити:

- ✓ правильність оплати чи отримання сум за прийняті або відвантажені ТМЦ;
- ✓ наявність підтверджувальних документів під час здійснення цих операцій і правильність їх оформлення;
- ✓ повноту оприбуткування і правильність списання отриманих цінностей;
- ✓ наявність на рахунках простроченої заборгованості та зобов'язань зі строком позовної давності, що минув;
- ✓ стан синтетичного та аналітичного обліку за розрахунковими операціями, правильність використання відповідних рахунків Плану рахунків;
- ✓ правильність перенесення вхідного сальдо під час відкриття відповідних рахунків Головної книги на наступний обліковий період;

✓ правильність розрахунків із дебіторської заборгованості та зобов'язань (оплата грошовими коштами, векселями, іншими матеріальними цінностями, застосування бартерних операцій);

✓ правильність оцінювання зобов'язань та дебіторської заборгованості, розрахунок величини резерву сумнівних боргів;

✓ зіставлення показників фінансової бухгалтерської і не бухгалтерської звітності (звіт голови правління, директора компанії, фінансового огляду тощо) щодо дебіторської заборгованості і зобов'язань.

Особливу увагу необхідно приділити перевірці стану розрахунків, для чого рекомендується провести аналіз матеріалів інвентаризації розрахунків та актів звірянь взаєморозрахунків.

При аудиті безготівкових розрахунків аудитор вивчає всі джерела інформації, які відображають наявність грошових коштів на рахунках у банку як у національній, так і в іноземній валюті, їх рух (за виписками банків) та підстави для здійснення безготівкових грошових операцій (первинні документи, договори).

На ознайомчому етапі аудиту безготівкових розрахунків необхідно встановити, які рахунки відкриті суб'єкту господарювання і в яких банках, ознайомитись із договорами на банківське обслуговування, з депозитними договорами, встановити наявність коштів на момент перевірки.

У подальшому з метою встановлення кількості аудиторських процедур і складання робочої програми необхідно вивчити й оцінити систему внутрішнього контролю та бухгалтерського обліку.

Для підтвердження банками залишків на рахунках суб'єкта господарювання аудитор із відома керівника клієнта готує запит до банку про підтвердження залишків.

У разі встановлення розбіжностей у залишках на певну дату проводиться глибинний тест, за якого аудитор проводить такі процедури: відслідковує, в якому встановлені розбіжності залишків за рахунком; у періоді, в якому встановлені розбіжності, проводить суцільну перевірку господарських операцій щодо руху грошових коштів; під час встановлення господарських операцій, які не знайшли

відображення в бухобліку або відображені неправильно, аудитор бере пояснення у відповідальних осіб із метою встановлення абсолютної істини; готує інформацію клієнту про встановлені розбіжності та рекомендації про їх усунення (виправлення).

На подальшому етапі аудитор перевіряє відповідність залишків і оборотів грошових коштів у національній валюті в синтетичних і аналітичних реєстрах обліку і фіксує інформацію в робочому документі.

10.8. Аудит розрахунків з оплати праці

Аудит дотримання трудового законодавства і розрахунків з оплати праці є трудомістким і відповідальним. Досліджуючи питання розрахунків з оплати праці, аудитору необхідно пам'ятати, що за бухгалтерськими даними криються різнобічні інтереси роботодавця, працівника і держави.

Аудитор повинен встановити об'єктивну істину про інформацію, відображену у фінансовій звітності, в бухгалтерському обліку та первинних документах щодо повноти, об'єктивності, достовірності та законності з питань дотримання трудового законодавства і розрахунків з оплати праці, та довести встановлену істину через аудиторську думку до широкого кола користувачів.

Із метою встановлення об'єктивної істини в питаннях дотримання трудового законодавства в суб'єкта господарювання та розрахунків з оплати праці аудитору необхідно виконати такі завдання:

- ✓ встановити наявність внутрішніх документів, що регулюють у суб'єкта господарювання трудові відносини та питання оплати праці;
- ✓ встановити дотримання у внутрішніх нормативних документах гарантій праці та її оплати, встановлених державою;
- ✓ перевірити, чи дотримується суб'єкт господарювання норм трудового законодавства, встановлених внутрішніми нормативними документами та чинним законодавством;
- ✓ перевірити достовірність інформації про використання робочого часу у суб'єкта господарювання;
- ✓ перевірити й оцінити стан внутрішнього контролю і системи бухгалтерського обліку в питаннях дотримання законодавства та розрахунків з оплати праці;

- ✓ дати оцінювання повноти відображення здійснених операцій щодо розрахунків з оплати праці в бухгалтерському обліку;
- ✓ встановити достовірність, об'єктивність, законність і повноту відображення операцій щодо розрахунків з оплати праці;
- ✓ перевірити дотримання суб'єктом господарювання податкового законодавства під час утримання податків із фізичних осіб;
- ✓ перевірити дотримання суб'єктом господарювання чинного законодавства щодо розрахунків із фондами соціального страхування щодо соціального страхування і забезпечення.

Щодо оплати праці – у колективному договорі повинні бути передбачені питання нормування й оплати праці, встановлення форм, систем, розмірів заробітної плати та інших видів трудових виплат (доплат, надбавок, премій та ін.); встановлення гарантій, компенсацій, пільг; встановлення умов регулювання фондів оплати праці та міжкваліфікаційних (міжпосадових) співвідношень в оплаті праці. Колективний договір може передбачати додаткові порівняно з чинним законодавством і угодами гарантії, соціальні побутові пільги.

Під час вивчення нормативної бази аудитору необхідно пам'ятати, що з питань дотримання трудового законодавства і розрахунків з оплати праці необхідно користуватися не лише зовнішніми нормативними документами, а й внутрішніми.

Вивчаючи внутрішні нормативні документи (статут, колективний договір, Правила внутрішнього розпорядку, Положення про оплату праці, Положення про преміювання тощо), необхідно визначити, чи не суперечать норми внутрішніх нормативних документів чинному законодавству.

Під час перевірки правильності утримання податку з доходів необхідно керуватися відповідними нормативними документами, що належать до сфери податкового законодавства.

Перевірка правильності розрахунків щодо соціального страхування потребує детального вивчення цілої низки нормативних документів щодо соціального страхування, дотримання яких є обов'язковим для суб'єктів господарювання.

Згідно з Законом України «Про оплату праці» заробітна плата – це винагорода, обчислена, зазвичай, у грошовому виразі, яку за трудовим договором власник або уповноважений ним орган виплачує працівнику за виконану роботу.

Системи оплати праці, які найчастіше застосовуються на підприємствах:

- 1) *погодинна*: пряма погодинна, погодинно-преміальна;
- 2) *відрядна*: пряма відрядна, відрядно-преміальна, бригадна, акордна.

Під час проведення аудиторського дослідження в першу чергу вивчаються внутрішні нормативні документи суб'єкта господарювання.

Для прийняття рішення аудитором щодо методу перевірки та необхідної кількості аудиторських процедур необхідно провести тестування та дати оцінювання системі внутрішнього контролю і стану бухгалтерського обліку.

Мета тестування внутрішнього контролю:

- ✓ встановити наявність внутрішніх нормативних документів, що регламентують трудові правовідносини між роботодавцем і працівниками;
- ✓ встановити, чи розподілені несумісні обов'язки;
- ✓ перевірити, чи належним чином санкціонується та схвалюється нарахування заробітної плати, призначення допомоги за соціальним страхуванням;
- ✓ встановити, чи належним чином ведуться документи з кадрового діловодства, з обліку праці та її оплати.

На початковому етапі аудиторської перевірки з'ясовується правильність записів в особистих справах працівників, наявність трудових книжок, штатного розпису, правильність використання тарифних сіток, ставок, розцінок та надбавок під час обчислення заробітної плати; оформлення документів, на підставі яких нараховується заробітна плата (табелі обліку робочого часу, наряди, контракти, розрахунково-платіжні відомості, відповідні записи в обліку).

Надалі аудитор повинен перевірити:

- ✓ відповідність встановлених державою гарантій і компенсацій щодо праці та її оплати у внутрішніх нормативних документах чинному законодавству;
- ✓ дотримання на підприємстві встановлених державою гарантій і компенсацій щодо праці та її оплати;

- ✓ дотримання законодавства щодо організації ведення бухгалтерського обліку;
- ✓ реальність відображення у первинних документах та формах звітності кількості працюючих на підприємстві;
- ✓ правильність визначення обсягів виконання робіт;
- ✓ законність доплат і надбавок до основної заробітної плати;
- ✓ правильність підрахунків підсумків у первинних документах, регістрах бухгалтерського обліку та фінансовій звітності;
- ✓ перевірка правильності нарахувань на заробітну плату та утримань із неї;
- ✓ перевірка своєчасності видачі заробітної плати;
- ✓ ідентичність даних аналітичного обліку з оплати праці показникам синтетичного обліку з рахунку 66 у Головній книзі й балансі на однакову дату та підписів у відомості й особовій справі;
- ✓ перевірка достовірності залишків, відображених у фінансовій звітності підприємства, стану розрахунків із заробітної плати та з державними цільовими фондам.

Типові помилки в розрахунках з оплати праці:

- ✓ невідповідність посадових окладів і ставок штатному розпису та нормативам;
- ✓ помилки в обліку використання робочого часу;
- ✓ наявність вигаданих (підставних) осіб, яким нараховують заробітну плату;
- ✓ недотримання державних гарантій під час нарахування заробітної плати (відсутність доплат за особливо важкі умови праці, за роботу в святкові дні, понаднормовані години тощо);
- ✓ недостовірність обсягів, виконаних робіт (наявність приписок, завищення обсягів, наприклад у будівництві);
- ✓ нарахування заробітної плати нижчої, ніж встановлений мінімальний її розмір;
- ✓ неправильний розрахунок утримань та нарахувань на заробітну плату;
- ✓ несвоєчасне перерахування податку з доходів фізичних осіб та внесків до фондів соціального страхування;
- ✓ невірне застосування податкової соціальної пільги;

- ✓ повторне списання грошових документів із внесенням виплат у дебет рахунка 66;
- ✓ невідповідність депонованих сум заробітної плати реальним виплатам.

10.9. Аудит податків, зборів і обов'язкових платежів

Мета – висловлення аудитором думки про те, чи відповідають ці розрахунки за всіма податками і зборами, в усіх істотних аспектах нормативним документам, які регламентують порядок їх нарахування та плати до відповідних рівнів бюджету.

Основне завдання аудиту розрахунків із бюджетом – ретельна перевірка правильності нарахування податків і зборів та своєчасності їх сплати до бюджету, підтвердження перевіреної інформації висновком.

Функціональні завдання – консультування платників податків і зборів із питань оподаткування з метою своєчасних і правильних розрахунків із бюджетом, а також із метою уникнення переплат та попередження фінансових санкцій із боку фіскальних органів держави; надання консультацій у разі встановлення порушень в оплаті податків щодо їх виправлень; допомога в організації оптимального оподаткування.

При проведенні аудиту слід керуватися законами України та іншими нормативними документами, що регулюють питання податків, які діяли *на час нарахування та сплати податків*.

За кредитом рахунка 64 «Розрахунки за податками й платежами» відображаються нараховані платежі до бюджету, за дебетом – належні до відшкодування з бюджету податки, їх сплата, списання тощо.

Аналітичний облік розрахунків за податками й платежами ведеться за їх видами.

Проведення аудиту розрахунків із бюджетом ускладнюється наявними розбіжностями між бухгалтерським і податковим обліком. Насамперед це стосується податку на прибуток.

Під час проведення аудиту податку на прибуток необхідно перевірити правильність нарахування амортизації та облік балансової вартості основних

засобів, звернути увагу на розбіжності між основними положеннями та вимогами П(С)БО № 7 «Основні засоби» та Податковим кодексом.

Для перевірки використовують матеріали податкового обліку, в яких інформація істотно відрізняється від інформації, поданої в документах та реєстрах бухгалтерського обліку.

Під час перевірки податку на додану вартість використовують Реєстр виданих та отриманих податкових накладних.

Під час перевірки ПДВ необхідно пам'ятати про дату, яка вважається датою виникнення податкових зобов'язань. Це буде дата, що припадає на податковий період, упродовж якого відбувається будь-яка з подій, що сталася раніше.

Датою виникнення права на податковий кредит вважається дата здійснення першої з подій: дата списання коштів із рахунка платника або дата отримання податкової накладної, що засвідчує факт придбання платником податку товарів (робіт, послуг).

Під час перевірки бази оподаткування акцизним збором слід ураховувати, що датою виникнення податкових зобов'язань вважається дата, яка припадає на податковий період, протягом якого відбулася подія, яка настала раніше: дата зарахування коштів від покупця; або дата відвантаження продукції (товарів).

Під час перевірки бази оподаткування іншими податками використовують аналітичні рахунки бухгалтерського обліку, інформацію первинного та зведеного обліку, реєстри оперативного та позабалансового обліку, інвентарні картки тощо.

Із метою перевірки своєчасності та повноти оплати обрахованих податків використовують інформацію аналітичних рахунків до рахунка 64 «Розрахунки з бюджетом» та відповідні первинні документи.

Велика кількість податків і зборів, недосконалість податкового законодавства, великий податковий тиск на підприємства, необхідність різного відображення однієї і тієї самої операції в бухгалтерському і податковому обліку, що залежить від розбіжностей у законодавстві тощо, збільшують властивий ризик підприємства. А з урахуванням великих штрафів, які накладаються на підприємства за порушення

податкового законодавства та пені, що стягується за прострочення платежів, аудиторський ризик збільшується.

Тому аудит розрахунків із бюджетом є одним із найтрудомісткіших, найскладніших і найвідповідальніших в аудиторській практиці.

Ще до початку роботи аудитору з метою зниження свого підприємницького ризику необхідно обумовити всі питання перевірки цих розрахунків із клієнтом і відобразити їх у договорі, в загальному плані та програмі.

Необхідно чітко встановити і погодити обсяг перевірки (період, що перевіряється, види податків тощо) та метод організації перевірки (суцільний, вибірковий). Зазвичай правильність нарахування податків і зборів та своєчасність їх сплати проводять суцільним методом. Суцільний метод організації перевірки дає змогу максимально знизити ризик, але потребує багато часу і трудозатрат, що, в свою чергу, збільшує плату за аудит.

Підприємство може забажати проведення аудиту шляхом вибіркової перевірки. В такому разі аудитор повинен провести вибірку відповідно до МСА 530 «Аудиторська вибірка» і обов'язково документально оформити всю проведenu роботу відповідно до МСА 230 «Аудиторська документація».

Під час проведення аудиту розрахунків із бюджетом необхідно:

- ✓ встановити перелік податків і зборів, які сплачує підприємство;
- ✓ досконало вивчити нормативні документи щодо кожного із сплачуваних податків і зборів;
- ✓ встановити предметну галузь досліджень;
- ✓ перевірити повноту і правильність відображення бази оподаткування щодо кожного податку чи збору;
- ✓ перевірити правильність застосування ставок податків і зборів, а також арифметичні розрахунки з нарахування податків;
- ✓ перевірити законність та обґрунтованість застосування пільг щодо податків і зборів;
- ✓ перевірити повноту і своєчасність сплати платежів і зборів до бюджету;

- ✓ перевірити правильність складених декларацій, розрахунків за платежами до бюджету і своєчасність їх подачі до податкового органу;
- ✓ перевірити правильність відображення розрахунків із бюджетом у системі бухгалтерського обліку та фінансовій звітності;
- ✓ надати клієнту інформацію про результати роботи з детальним викладенням виявлених помилок і фактів обману та рекомендації щодо їх виправлення;
- ✓ залежно від мети перевірки, виду аудиту та завдань, одержаних від клієнта, підготувати висновок (аудиторську думку);
- ✓ виконати завдання аудиту спеціального призначення;
- ✓ скласти й підписати акт про виконану роботу;
- ✓ обговорити з клієнтом питання щодо продовження співпраці.

10.10. Аудит витрат і собівартості продукції

Метою аудиту – є надання аудиторської думки про те, чи відповідає інформація, відображена у фінансовій звітності щодо витрат і собівартості реалізованої продукції, в усіх істотних аспектах нормативним документам, які регламентують порядок обліку, підготовки і подання фінансових звітів.

Завдання аудитора:

- ✓ одержати обґрунтовану гарантію того, що інформація в бухгалтерських документах та інших джерелах інформації з питань перевірки є достовірною та достатньою;
- ✓ вирішити, чи правильно відтворена в обліку та звітності відповідна інформація;
- ✓ перевірити наявність й правильність оформлення первинних документів, що є підставою для записів із формування собівартості продукції (робіт, послуг);
- ✓ перевірити правильність віднесення витрат до складу собівартості продукції (робіт, послуг);
- ✓ оцінити стан синтетичного та аналітичного обліку витрат на виробництво, що входять до собівартості продукції (робіт, послуг);
- ✓ перевірити правильність оприбуткування готової продукції;

- ✓ перевірити повноту, правильність і достовірність відображення операцій із формування собівартості продукції (робіт, послуг) в обліку та звітності;
- ✓ оцінити правильність формування собівартості продукції (робіт, послуг) за об'єктами калькулювання витрат;
- ✓ перевірити правильність відображення в обліку та звітності собівартості реалізованої продукції.

До предметної галузі досліджень необхідно віднести інформацію про: технологію виробництва; виробниче обладнання; структуру виробничого управління; посадові інструкції персоналу; звітність (фінансова, статистична, оперативна); реєстри обліку; первинні документи; пояснення та інформація персоналу суб'єкта господарювання; наказ про облікову політику.

У наказі про облікову політику необхідно вивчити такі питання: методи обліку витрат на виробництво і калькуляції собівартості виробленої продукції; перелік і склад статей калькулювання виробничої собівартості; методи нарахування заробітної плати; методи списання виробничих запасів на виробництво; методи списання МШП; порядок розподілу загально виробничих витрат; методи оцінювання незавершеного виробництва; методи розподілу витрат між основною і супутньою продукцією; методи оцінювання зворотних відходів.

Облік витрат на виробництво є зведеною (вторинною) ділянкою обліку щодо розрахунків з оплати праці, обліку виробничих запасів, основних засобів, розрахунково-фінансових операцій тощо. Документація, що використовується при цьому, повинна забезпечити можливість розподілу витрат на виробництво за економічними елементами, місцями їх виникнення, статтями калькуляції та об'єктами калькулювання – замовленнями, виробами.

Підсумковий етап аудиту обліку витрат є контроль розрахунків із калькулювання собівартості продукції. Калькулювання собівартості продукції (за кожним виробом або групою однорідних виробів) – це визначення фактичної собівартості одиниці продукції та порівняння її з плановою (кошторисною) або нормативною собівартістю. На практиці використовують різноманітні види калькуляції: планові, кошторисні, нормативні й звітні. За результатами перевірки

складають висновки про відповідність способу калькулювання, що застосовується, визначеному в обліковій політиці.

Складається з декількох етапів.

Вивчення організаційно-технологічних особливостей клієнта Перед початком перевірки аудитору необхідно ознайомитися з організаційними і технологічними особливостями виробництва, видами продукції, що випускається, ресурсами, що використовуються підприємством.

Під організаційними особливостями необхідно розуміти етапи проходження технологічного процесу від одержання сировини та матеріалів зі складу до здавання на склад готової продукції після проходження відділу технічного контролю. При цьому аудитор вивчає документальне оформлення руху сировини, напівфабрикатів, як здійснюється контроль за збереженням і раціональним використанням сировини.

Технологічні особливості залежать від типу обладнання, яке використовується, наскільки це обладнання завантажене роботою – як повно використовується його потужність.

За багатьох технологій норми на списання сировини та матеріалів залежать від типу обладнання. Шляхом спостереження аудитор може перевірити час використання обладнання впродовж доби. Перевіркою витрачання електроенергії за лічильниками розрахунковим методом можна встановити, скільки обладнання працювало фактично і зіставити одержані дані з даними обліку.

Під час вивчення технологічних особливостей необхідно зіставити технологію, яка використовується підприємством, і технології, що використовуються в галузі, порівняти такі характеристики: потужність, енергозатрати (необхідно орієнтуватися на енергозберігаючі технології), норми витрачання сировини; процент відходів тощо.

Провести тестування і встановити таке:

✓ чи визначаються в наказі про облікову політику витрати, що списуються на виробництво відповідно з П(С)БО;

✓ чи не змінювалася впродовж звітнього періоду облікова політика щодо визначення витрат на виробництво і собівартості продукції;

✓ чи дотримуються на підприємстві вимог, встановлених наказом про облікову політику.

Типові порушення:

- ✓ неправильний розрахунок амортизації;
- ✓ помилки розподілення транспортно-заготівельних витрат: повне списання (без віднесення частини їх на вартість залишку матеріалів), відмова від списання і залишення їх на балансі;
- ✓ помилки у розрахунку резерву на оплату відпусток;
- ✓ достовірність включення у собівартість продукції видатків на управління і обслуговування виробництва – вибір методу розподілення між видами продукції;
- ✓ порушення вимоги незмінності вибраного на початок року методу обліку витрат та калькуляції собівартості продукції, їх відповідності нормативним документам;
- ✓ помилки в розмежуванні та віднесенні витрат за звітними періодами (залишки незавершеного виробництва, витрати грудня в січні й навпаки);
- ✓ недотримання встановленого порядку розподілу накладних витрат;
- ✓ необґрунтоване завищення (заниження) величини матеріальних витрат, незавершеного виробництва, сум з оплати праці тощо;
- ✓ внесення до витрат виробництва адміністративних витрат та витрат на збут;
- ✓ внесення витрат на утримання невиробничих основних засобів у собівартість;
- ✓ внесення витрат на відрядження, не пов'язаних із господарською діяльністю організації, у собівартість.

Мета аудиту витрат – перевірка правильності класифікації витрат, не пов'язаних із виробництвом; перевірка повноти відображення витрат у бухгалтерському обліку.

Завдання:

- ✓ перевірка обґрунтованості внесення витрат до складу адміністративних;
- ✓ перевірка складу витрат за статтями згідно із застосовуваною підприємством класифікацією;

- ✓ складання переліку видів та сум податків, віднесених на адміністративні витрати;
- ✓ перевірка наявності та повноти оформлення документів, які підтверджують витрати;
- ✓ перевірка правильності розрахунку резерву сумнівних боргів;
- ✓ перевірка правильності відображення в обліку витрат від знецінення, нестачі та псування запасів;
- ✓ перевірка повноти відображення витрат, пов'язаних із нарахуванням та сплатою відсотків за кредит;
- ✓ перевірка розрахунку собівартості: реалізованих фінансових інвестицій, реалізованих необоротних активів, реалізованих майнових комплексів;
- ✓ вивчення операцій з пов'язаними сторонами: протоколів, договорів щодо операцій із пов'язаними сторонами, наявність операцій із пов'язаними сторонами, не відображених в обліку;
- ✓ перевірка правильності розрахунку від'ємних не операційних курсових різниць.

10.11. Аудит доходів і фінансових результатів

Метою будь-якої підприємницької діяльності є одержання прибутку.

Прибуток – це сума, на яку доходи перевищують пов'язані з ними витрати.

Дохід суб'єкта господарювання – це збільшення економічних вигод у вигляді надходження активів або зменшення зобов'язань, які призводять до зростання власного капіталу (крім зростання капіталу за рахунок внесків власників).

Метою аудиту доходів є встановлення об'єктивної істини щодо достовірності, повноти і законності відображення в бухгалтерському обліку і фінансовій звітності доходів і фінансових результатів і донесення цієї істини через аудиторський висновок до користувачів інформації.

Завдання:

✓ перевірити, чи відповідають показники за доходами і фінансовими результатами Звіту про фінансові результати в усіх істотних аспектах нормативним документам, які регламентують порядок його підготовки;

✓ перевірити достовірність показника прибутковості акцій;

✓ провести зіставлення показників за доходами і фінансовими результатами з відповідними показниками минулого року, з плановими завданнями;

✓ підтвердити або спростувати інформацію про доходи і фінансові результати діяльності, відображені у Звіті про фінансові результати, аудиторським звітом.

Для ухвалення відповідних рішень користувачам важливо мати повну, правдиву і неупереджену інформацію щодо доходів і фінансових результатів суб'єкта господарювання. Така інформація знаходить відображення у Звіті про фінансові результати. А гарантом її достовірності виступає аудитор, який засвідчує звітність своїм аудиторським звітом.

У Звіті про фінансові результати показані за видами діяльності: надзвичайної і звичайної. Інформація про звичайну діяльність подається в розрізі її підвидів: операційної, інвестиційної та фінансової.

З метою перевірки достовірності відображеної в обліку на рахунках доходів інформації аудитор повинен вивчити:

1. Елементи облікової політики:

✓ розмежування доходу за кожною класифікаційною групою доходів від звичайної діяльності;

✓ критерії оцінювання доходів;

✓ умови визнання доходу від реалізації продукції;

✓ умови визнання доходу від надання послуг;

✓ умови визнання доходу від операцій, пов'язаних із цільовим фінансуванням;

✓ умови визнання доходу від реалізації інших активів;

✓ умови визнання доходу за бартерними операціями.

2. Операції з обліку.

3. Записи в первинних, документах, регістрах обліку і звітності за доходами і фінансовими результатами.

4. Інформація про порушення ведення обліку, недостачі, зловживання, що знайшли документальне підтвердження в актах ревізії, перевірок, у висновках аудиторів, постановах правоохоронних органів.

Під час перевірки правильності відображення доходів і фінансових результатів аудиту необхідно звернутися в тому, що підприємство виконало основні вимоги до річних звітів:

1) всі операції повинні бути зареєстровані;

2) всі операції повинні бути зареєстровані та подані належним чином:

- ✓ занесені в правильний період;
- ✓ правильно оцінені;
- ✓ всі операції стосуються підприємства;
- ✓ занесені у відповідний рахунок;
- ✓ правильно подані в річних звітах;

3) Зареєстровані операції повинні відповідати реальності.

У процесі підтвердження достовірності інформації звіту з фінансових результатів, який здійснюється аудитором під час аудиту фінансової звітності, можуть виникнути три ситуації, коли:

✓ інформація, зафіксована у звіті, відображає реальний результат від фінансово-господарської діяльності;

✓ інформація у звіті викривлена без наміру, тобто через помилки обліку, неправильне тлумачення законів, невірну інтерпретацію господарських фактів і з інших причин;

✓ інформація у звіті викривлена через неправильне її відображення працівниками підприємства з попереднім заміром, тобто методом застосування дій, спеціально підготовлених для викривлення певної інформації.

Важливою якісною характеристикою інформації звітності з фінансових результатів є повнота інформації, яка в Україні найчастіше стає причиною викривлення цієї звітності. Так, за даними численних публікацій та експертних опитувань, питома вага господарських операцій, здійснених у тіньовому секторі економіки, становить від 40 до 55 % за оцінюванням різних фахівців.

Основними напрямками аудиторського дослідження щодо доходів і фінансових результатів є:

✓ визначення зовнішніх обставин, пов'язаних із діяльністю підприємства, під тиском яких не відображаються реальні результати фінансово-господарської діяльності;

✓ вивчення особистих мотивів, які спонукають посадових осіб, що мають відношення до фінансової та податкової звітності, впливати на достовірність інформації в цій звітності;

✓ виявлення причин, які сприяють приховуванню фактів недостовірного відображення інформації про фінансові результати у фінансовій і податковій звітності;

✓ виявлення мотивацій (психоаналітичний підхід), здатних виправдати факт недостовірного відображення інформації про фінансові результати у фінансовій і податковій звітності;

✓ виявлення способів приховування фактів про невідповідність реальних даних із фінансових результатів, наданих у фінансовій і податковій звітності;

✓ визначення заходів, які можуть сприяти більш достовірному відображенню результатів фінансово-господарської діяльності у фінансовій і податковій звітності.

Перш ніж розпочати більш детальну перевірку доходів, необхідно визначити істотність конкретних груп доходів у загальному обсязі доходів. Якщо аудитор визнає певний вид доходу неістотним, він може ігнорувати подальшу перевірку цього доходу й зосередити увагу на істотних доходах.

Під час складання програми аудиту доходів аудитор повинен запланувати аудиторські процедури, які б дозволили йому встановити об'єктивну істину щодо таких тверджень:

✓ доходи одержані за результатом дійсних операцій у процесі звичайної діяльності;

✓ відображені у звітності доходи відповідають інформації, узагальненій на відповідних рахунках бухгалтерського обліку;

✓ доходи, відображені на рахунках бухгалтерського обліку, підтвержені відповідними первинними документами на відвантажену продукцію та надані послуги;

✓ доходи відображені у відповідному періоді;

✓ доходи висвітлені в примітках до фінансової звітності належним чином.

Аудитору необхідно упевнитися, що:

✓ господарські операції з продажу продукції, товарів, надання послуг тощо оформлені відповідними договорами;

✓ договори укладені відповідно до вимог Цивільного законодавства;

✓ ці договори не є обтяжливими для підприємства;

✓ ціна реалізації за договором відповідає затвердженій калькуляції.

За встановленими фактами відхилень у цінах реалізації аудитор проводить детальне дослідження, внаслідок якого встановлює:

✓ яким покупцям продукція відвантажена за цінами, нижчими за встановлені калькуляцією;

✓ як це відбилося на доходах підприємства;

✓ хто з персоналу санкціонував таку реалізацію;

✓ чи була в тому виправдана необхідність.

10.12. Характеристика фінансової звітності та загальні вимоги до неї

Звітність – система даних (показників), що характеризує роботу підприємства за певний період.

Основне завдання звітності – передача інформації тим, хто її використовує для прийняття рішень.

Методологічне керівництво як бухгалтерським обліком, так і фінансовою (зовнішньою) звітністю підприємств здійснює Міністерство фінансів України, яке відповідно до ЗУ «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999р. № 996-ХІУ, з урахуванням загальноприйнятої у Міжнародній практиці системи обліку та статистики, розробляє і затверджує План рахунків бухгалтерського обліку, національні Положення (стандарты) бухгалтерського обліку та інші нормативні документи щодо ведення бухгалтерського обліку і складання

звітності, обов'язкові для виконання всіма підприємствами, установами на території України, дає роз'яснення щодо їх застосування.

Фінансова звітність подається органам, до сфери управління яких належать підприємства, трудовим колективам на їх вимогу, власникам (засновникам) відповідно до установчих документів, а також згідно із законодавством – іншим органам та користувачам.

Комерційні банки подають фінансову звітність також Національному банку.

Фінансова звітність – це бухгалтерська звітність, що містить інформацію про фінансовий стан, результати діяльності та рух грошових коштів підприємства за звітний період. До фінансової звітності належать такі форми:

- 1 – Баланс;
- 2 – Звіт про фінансові результати;
- 3 – Звіт про рух грошових коштів;
- 4 – Звіт про власний капітал;
- 5 – Примітки до річної, фінансової звітності.
- 6 – Додаток до приміток до річної фінансової звітності «Інформація за сегментами».

Міністерства і відомства за погодженням із Мінфіном і Державної служби статистики можуть встановлювати додаткові спеціалізовані форми бухгалтерської звітності не пізніше ніж за 45 днів до початку звітного періоду. Подання бухгалтерської звітності за формами, не затвердженими в установленому порядку, а також за невстановленими адресами, забороняється.

Звітним роком для всіх підприємств, установ, організацій вважається період з 1 січня по 31 грудня включно.

Першим звітним роком для підприємств, установ, що створюються, вважається період з дати набуття прав юридичної особи по 31 грудня включно, а для тих, що набули цього права після 1 жовтня - по 31 грудня наступного року включно (крім створених шляхом реорганізації, на базі підрозділів підприємств і установ, а також на базі ліквідованих підприємств і установ).

Дані вступного балансу повинні відповідати даним затвердженого заключного балансу за період, що передує звітному, розбіжності повинні бути пояснені.

Терміни подання підприємствами фінансової звітності встановлює міністерство або інший орган виконавчої влади, до сфери управління якого належать підприємства, або органи місцевого самоврядування, які здійснюють управління майном підприємств комунальної власності.

Датою подання фінансової звітності для підприємства вважається день фактичної її передачі за належністю, а у разі надсилання її поштою – дата одержання адресатом звітності, зазначена на штемпелі підприємства зв'язку, що обслуговує адресата.

Квартальна фінансова звітність (крім зведеної та консолідованої) подається підприємствами органам, зазначеним вище, не пізніше 25 числа місяця, що настає за звітним кварталом, а річна – не пізніше 20 лютого наступного за звітним року.

Тема 11. Реалізація матеріалів аудиту

1. Меморандум виправлених аудитором помилок за результатами перевірки

Як відомо, результати роботи аудиторів узагальнюються у вигляді аудиторського звіту, який складається, базуючись на робочих документах аудитора, і має на меті надання підприємству-клієнту в особі управлінського персоналу інформації про результати перевірки з детальним описом усіх виявлених викривлень. У свою чергу, контроль виконання підприємством-клієнтом зазначених помилок здійснюється аудитором за допомогою проміжного документа, який називається меморандумом виправлених викривлень, що встановлені під час аудиту господарських операцій, які відображені в бухгалтерському обліку підприємства.

Такий документ є різновидом робочих документів аудитора та складається з метою відстеження виконання підприємством виправлень у всіх знайдених аудитором випадках викривлення облікових даних.

За своєю структурою меморандум має вигляд робочої таблиці, в якій зазначаються такі дані: розділ звіту (розділ звіту аудитора, в якому йдеться про знайдене викривлення); пункт розділу звіту; сторінка звіту; зміст порушення (порушення, яке було виявлене й описане у звіті аудитора), відмітка про виправлення.

Результати аналізу меморандуму аудитор повинен обов'язково обговорити з управлінським персоналом та головним бухгалтером з метою його остаточної впевненості в можливості сформулювати думку щодо достовірності наданої на перевірку інформації в усіх істотних аспектах. Після проведення такої бесіди аудитор складає аудиторський звіт як остаточний документ, який свідчить про достовірність інформації, що відображається в бухгалтерському обліку та узагальнена у фінансових звітах підприємства.

11.2. Моніторинг виконання клієнтом рекомендацій аудитора

За результатами аудиторської перевірки аудитор складає певні підсумкові документи, що слугують джерелом інформації для формування аудиторського висновку. Однак перш ніж аудитор висловить своє остаточне рішення відносно того, чи відповідає надана інформація встановленим для неї критеріям, управлінський персонал підприємства, що підлягає перевірці, ще має можливість вплинути на рішення аудитора через виконання всіх запропонованих аудитором рекомендацій.

Надання рекомендацій щодо інформування управлінського персоналу з питань аудиту викладено в МСА 260 «Повідомлення інформації з питань аудиту найвищому управлінському персоналу».

Цим МСА визначено форми повідомлення інформації. Аудитор може повідомляти інформацію управлінському персоналу усно або письмово. На це впливають такі фактори: розмір, операційна структура, організаційно-правова форма суб'єкта господарювання і процес повідомлення інформації на суб'єкті господарювання, де проводиться аудиторська перевірка; характер, чутливість і важливість інформації з питань аудиту, яка має значення для управління; домовленість щодо регулярних зустрічей або звітування про інформацію з питань

аудиту, яка має значення для управління; обсяг постійних контактів та контакти, які підтримує аудитор з управлінським персоналом.

Якщо управлінська структура суб'єкта господарювання чітко не визначена, то аудитор повинен узгодити із замовником, кому потрібно повідомляти важливу для управління інформацію з питань аудиту. З цією метою МСА рекомендують до листа-зобов'язання включити: опис форми, в якій буде повідомлятися інформація з питань аудиту, що має значення для управління; зазначення відповідних осіб, яким буде повідомлятися така інформація; зазначення будь-якої інформації з конкретних питань аудиту; яка має значення для управління, а отже, її потрібно повідомляти згідно з попередньою домовленістю.

У відповідь на рекомендації аудитора керівництво підприємства також повинно вчинити низку заходів для реалізації матеріалів аудиту. До них, зокрема, належать: складання проекту рішення за матеріалами аудиту; розгляд його на Загальних зборах (акціонерів, учасників тощо); складання довідок, необхідних для пояснення окремих питань користувачам аудиторського звіту; передача матеріалів аудиту замовнику.

Зі свого боку, і аудитор, і управлінський персонал підприємства не повинні забувати про відповідальність за неякісне виконання своїх обов'язків. Так, аудитор за неналежне виконання своїх обов'язків несе професійну, дисциплінарну та майнову відповідальність перед клієнтом, органами, які видали дозвіл на заняття аудиторською діяльністю, аудиторською фірмою, третіми особами.

У ході виконання аудиту відповідальність згідно з договором розподіляється між аудитором, замовником та третіми особами (інвестори, кредитори, постачальники, акціонери тощо). Аудитор несе відповідальність перед замовником за професійну думку. Замовник несе відповідальність перед аудитором за фінансову звітність та вхідні залишки за рахунками, а також перед третіми особами в порядку черговості погашення боргів.

До аудиторів можуть бути застосовані й інші види відповідальності (а не лише майнова чи інша цивільно-правова, наприклад, кримінальна).

АПУ окремим рішенням затвердила Положення про дисциплінарну комісію Аудиторської палати України, яким визначаються її головні завдання. До них, зокрема, належать: розгляд матеріалів дисциплінарного впровадження за фактами порушення аудиторами та аудиторськими фірмами, стандартів аудиту та норм професійної етики; ухвалення рішень, спрямованих на запобігання в аудиторській практиці порушень професійних і законодавчих вимог щодо аудиторської діяльності та її якості.

Перелічені факти ще раз свідчать про високу відповідальність аудитора за якість своєї роботи та професійність аудиторського судження, яке відображається в аудиторському звіті.

11.3. Модифікація аудиторського звіту у разі невиконання клієнтом рекомендацій аудитора.

Складання аудиторського висновку регламентується МСА 700 «Формування думки і складання висновку про фінансову звітність», а факти, що впливають на можливість модифікації аудиторського висновку, більш детально описані в МСА 701 «Інформування про ключові питання аудиту в аудиторському звіті». Основними критеріями, які впливають на можливість модифікації аудиторського звіту, є: обмеження аудитора в інформації, обмеження аудитора в часі проведення перевірки, фундаментальна незгода аудитора з обраною підприємством обліковою політикою.

Розглядаючи можливість модифікації аудиторської думки на етапі реалізації матеріалів аудиторського звіту, доречно звернути увагу на ті обставини, що притаманні саме цьому етапу перевірки, коли аудитор вже виявив помилки, але ще не має достатньої впевненості щодо остаточного висновку.

У разі фундаментальної незгоди аудитора з обраною підприємством обліковою політикою аудитор може чітко визначитися з аудиторським висновком і надати негативний аудиторський звіт, оскільки, на його думку, обрана облікова політика не відображає повністю і чітко всі факти господарської діяльності, а отже підприємство веде бухгалтерський облік.

У разі обмеження аудитора в часі проведення перевірки аудитор стикається з двома ситуаціями. Якщо аудитору не вистачило часу для виконання всіх процедур, він може звернутися до управлінського персоналу з проханням про продовження терміну аудиторської перевірки і за результатами перевірки матиме змогу проаналізувати можливість надання звіту. Інша ситуація: якщо управлінський персонал відмовить аудитору в подовженні терміну, в такому випадку аудитор відмовляє підприємству в наданні аудиторського звіту, аргументуючи це тим, що в наслідок браку часу не може висловити думку стосовно достовірності фінансової інформації підприємства-клієнта.

В разі обмеження аудитора в інформації ситуація буде схожою на попередню, однак у цій ситуації доцільно проаналізувати вагомість виявлених викривлень, а також дії управлінського персоналу щодо можливості виправлення виявлених викривлень, а також дії управлінського персоналу щодо можливості виправлення виявлених викривлень.

Отже, модифікація аудиторської думки є важливою процедурою результативної стадії технології аудиту.

СПИСОК ЛІТЕРАТУРИ

1. Аудит (основи державного, незалежного професійного та внутрішнього аудиту) : підручник / Національний центр обліку та аудиту національної академії статистики, обліку та аудиту, Одеська національна академія харчових технологій, Одеський державний економічний університет ; ред.: В. В. Немченко, О. Ю. Редько. – Київ : ЦУЛ, 2012. – 540 с. – ISBN 978-611-01-0279-7.
2. Аудит: організація і методика : навчальний посібник / М. Ф. Огійчук, І. Т. Новіков, І. І. Рагуліна ; Міністерство освіти і науки, молоді та спорту України, Міністерство аграрної політики та продовольства України. – 2-ге вид. переробл. і допов. – Київ : Алерта, 2012. – 664 с. – ISBN 978-617-566-099-7.
3. Аудит : навчальний посібник / С. П. Лозовицький ; Укоопспілка, Львівська комерційна академія. – Львів : Магнолія 2011. – 466 с. – (Вища освіта в Україні). – ISBN 978-617-574-034-7.
4. Аудит : навчальний посібник / К. О. Утенкова ; Міністерство освіти і науки, молоді та спорту України, Міністерство аграрної політики України. – Київ: Алерта, 2011. – 408 с. – ISBN 978-617-566-037-9.
5. Аудит: організація і методика : навчальний посібник / М. Ф. Огійчук, І. Т. Новіков, І.І, Рагуліна ; Мін-во освіти і науки України, Мін-во аграрної політики України. – Київ: Алерта, 2010. – 584 с. – ISBN 978-966-2183-65-8.
6. Аудит : навчальний посібник / А. Ж. Пшенична; Мін-во освіти і науки України, Полтавський ун-т споживчої кооперації України. – Київ : ЦУЛ, 2008. – 320 с. – ISBN 978-966-364-643-5.
7. Аудит : практикум / В. В. Рядська, Я. В. Петраков. – Київ : ЦУЛ, 2009. – 464 с. – ISBN 978-966-364-931-3.
8. Аудит : навчальний посібник / В. Я. Савченко ; Мін-во освіти і науки України, КНЕУ. – Київ : КНЕУ, 2005. – 322 с. – ISBN 966-574-423-2.

Навчальне видання

Скорба Олег Анатолійович

Аудит
Конспект лекцій

Відповідальний за випуск О. А. Скорба
Редактор Н. М. Мажуга
Комп'ютерне верстання О. А. Скорба

Формат 60x84/16. Ум.друк. арк. 13,95. Обл.-виб. Арк. 12,92

Видавець і виготовлювач
Сумський державний університет
Вул. Римського-Корсакова, 2, м. Суми, 4007
Свідоцтво суб'єкта видавничої справи ДК № 3062 від 17.12.2007.