

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ

НАЦІОНАЛЬНИЙ ТЕХНІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ
«ХАРКІВСЬКИЙ ПОЛІТЕХНІЧНИЙ ІНСТИТУТ»

АУДИТ

Навчальний посібник для студентів спеціальностей 071 «Облік і оподаткування» першого (бакалаврського) рівня вищої освіти усіх форм навчання вищих навчальних закладів

Рекомендовано
редакційно-видавничою
радою університету,
протокол № 1 від 28.01.2022 р.

Харків
НТУ «ХПІ»
2022

УДК 657.1

Рецензенти:

Л.Л. Калініченко, д-р екон. наук, проф.,
Харківський національний університет ім. В.Н. Каразіна
О.Г. Кірдіна, д-р екон. наук, проф.,
Український державний університет залізничного транспорту

*Рекомендовано вченою радою НТУ «ХПІ»
як навчальний посібник для студентів економічних спеціальностей,
протокол № 1 від 28.01.2022 р.*

Аудит: Навчальний посібник для студентів спеціальностей 071 «Облік і оподаткування» першого (бакалаврського) рівня вищої освіти усіх форм навчання вищих навчальних закладів / Мардус Н. Ю. – Харків : НТУ «ХПІ», 2022. - 203 с.

ISBN

Навчальний посібник підготовлений відповідно до навчального плану студентів першого (бакалаврського) рівня вищої освіти спеціальності 071 «Облік і оподаткування» денної та заочної форм навчання і спрямований на закріплення знань студентів, отриманих ними в процесі вивчення дисципліни «Аудит», передбачених навчальним планом.

Іл. Табл. Бібліогр. назв.

ISBN

УДК 657.1
© НТУ «ХПІ», 2022

ЗМІСТ

Вступ.....	6
1. СУТНІСТЬ І ПРЕДМЕТ АУДИТУ	8
1.1 Етапи розвитку аудиту	8
1.2 Сутність і зміст поняття «аудит» та «аудиторська діяльність»	13
1.3 Порядок проведення аудиту	18
1.4 Види аудиту.....	22
2. РЕГУЛЮВАННЯ АУДИТОРСЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ТА ЇЇ ІНФОРМАЦІЙНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ.....	26
2.1 Організація аудиторської діяльності в Україні	27
2.2 Організація роботи аудиторського підприємства.....	29
2.3 Нормативи аудиту.....	34
2.4 Професійна етика аудитора.	39
3. МЕТОДИ АУДИТУ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ ТА КРИТЕРІЇ ЇЇ ОЦІНЮВАННЯ.....	42
3.1 Умови підготовки, форма і зміст листа-зобов'язання аудиторської організації на проведення аудиту.....	42
3.2 Договір про надання аудиторських послуг.....	46
3.3 Методика проведення аудиту.....	49
3.4 Методичні прийоми організації аудиторської перевірки.....	51
4. АУДИТОРСЬКИЙ РИЗИК І ОЦІНЮВАННЯ СИСТЕМИ ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ.....	53
4.1 Поняття аудиторського ризику.....	54
4.2 Методи визначення розміру аудиторського ризику.....	57
4.3 Оцінювання властивого ризику.....	59
4.4 Оцінювання ризику внутрішнього контролю.....	60
4.5 Оцінювання ризику невиявлення викривлень у фінансових документах.....	62
4.6 Поняття помилок і шахрайства, методи їх виявлення.....	63

5. ПЛАНУВАННЯ АУДИТУ	71
5.1 Планування аудиту.....	72
5.2 Стадії аудиту.....	82
5.3 Процедури аудиту.....	85
6. АУДИТОРСЬКІ ДОКАЗИ ТА РОБОЧІ ДОКУМЕНТИ АУДИТОРА	86
6.1 Поняття аудиторських доказів та їх види.....	87
6.2 Джерела аудиторських доказів.....	91
6.3 Процедури одержання аудиторських доказів.....	93
6.4 Поняття робочих документів аудитора і їх класифікація.....	95
6.5 Організація ведення робочих документів у межах аудиторської фірми.....	98
7. АУДИТОРСЬКИЙ ЗВІТ ТА ІНШІ ПІДСУМКОВИ ДОКУМЕНТИ	103
7.1 Поняття аудиторського звіту.....	104
7.2 Структура та зміст аудиторського звіту.....	107
7.3 Види аудиторських звітів.....	110
7.4 Додаткова підсумкова документація.....	114
8. АУДИТ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ	120
8.1 Характеристика фінансової звітності та загальні вимоги до неї.....	121
8.2 Склад і призначення фінансової звітності та основні принципи її підготовки.....	123
8.3 Оцінювання фінансової звітності підприємства.....	125
8.4 Аудит фінансової звітності суб'єктів підприємницької діяльності.....	128
8.5 Фінансовий аналіз звітності.....	132
9. ПІДСУМКОВИЙ КОНТРОЛЬ	138
9.1 Мета і напрями підсумкового контролю.....	138
9.2 Контроль якості аудиторських послуг.....	140
9.3 Події після дати балансу.....	150

10. РЕАЛІЗАЦІЯ МАТЕРІАЛІВ АУДИТУ.....	155
10.1 Рішення користувачів звітності за результатами аудиту.....	155
10.2 Відповідальність суб'єктів аудиторської діяльності.....	159
11. АУДИТОРСЬКІ ПОСЛУГИ, ЇХ ОБ'ЄКТИ І ВИДИ.....	163
11.1 Поняття про послуги аудиторських фірм та їхні види.....	164
11.2 Супутні та інші послуги.....	167
12. ВНУТРІШНІЙ АУДИТ: ЙОГО СУТНІСТЬ, ОБ'ЄКТИ І СУБ'ЄКТИ.....	171
12.1 Внутрішній контроль на підприємстві, його види.....	172
12.2 Об'єкти внутрішнього аудиту.....	173
12.3 Функції внутрішнього аудитора.....	175
12.4 Планування роботи внутрішнього аудитора.....	178
13. МЕТОДИЧНІ ПРИЙОМИ ВНУТРІШНЬОГО АУДИТУ.....	180
13.1 Способи і методичні прийоми внутрішнього аудиту.....	181
13.2 Особливості внутрішнього аудиту за окремими напрямками господарювання і контролю.....	185
13.3 Аудит стратегії функціонування підприємства в зовнішньому середовищі.....	186
14. РЕАЛІЗАЦІЯ МАТЕРІАЛІВ ВНУТРІШНЬОГО АУДИТУ.....	189
14.1 Узагальнення роботи внутрішнього аудитора.....	190
14.2 Розроблення та реалізація системи заходів внутрішнього аудиту.....	195
Інформаційно-методичне забезпечення.....	197

ВСТУП

Дисципліна «Аудит» є базовою для професійної підготовки фахівців із спеціальності 071 «Облік і оподаткування».

Мета вивчення дисципліни «Аудит» формування у студентів системи теоретичних знань та отримання практичних навичок щодо проведення незалежної аудиторської перевірки фінансової звітності організацій та інших видів аудиторських послуг.

Основні завдання вивчення дисципліни:

– засвоєння студентами необхідного рівня знань щодо проведення незалежної аудиторської перевірки фінансової звітності підприємств, організацій та надання інших видів аудиторських послуг;

– застосування знання права та податкового законодавства в практичній діяльності суб'єктів господарювання;

– набуття практичних навичок з організації та планування аудиту, виконання комплексу окремих аудиторських процедур, надання аудиторських послуг, оформлення робочих і підсумкових документів аудитора;

– здатність застосовувати методи і методики аналітичного забезпечення сучасних систем менеджменту з урахуванням стратегії розвитку підприємства в умовах невизначеності, ризику та/або асиметричності інформації;

– ідентифікувати та оцінювати ризики недосягнення управлінських цілей суб'єкта господарювання, недотримання ним законодавства та регулювання діяльності, недостовірності звітності, збереження й використання його ресурсів;

– здатність застосовувати етичні принципи під час виконання професійних обов'язків.

Результати вивчення дисципліни надають змогу:

– розуміти теоретичні засади аудиту та вміти застосовувати його методи і процедури;

– організувати, розвивати, моделювати системи обліку і координувати діяльність облікового персоналу з урахуванням потреб менеджменту суб'єктів господарювання;

– визначати сутність об'єктів обліку, аналізу, контролю, аудиту, оподаткування та розуміти їх роль і місце в господарській діяльності;

– формувати й аналізувати фінансову, управлінську, податкову і статистичну звітність підприємств та правильно інтерпретувати отриману інформацію для прийняття управлінських рішень;

– володіти інноваційними технологіями, обґрунтовувати вибір та пояснювати застосування нової методики підготовки і надання облікової інформації для потреб управління суб'єктом господарювання;

– розуміти особливості практики здійснення обліку, аналізу, контролю, аудиту та оподаткування діяльності підприємств різних форм власності, організаційно-правових форм господарювання та видів економічної діяльності;

– ідентифікувати та оцінювати ризики господарської діяльності підприємств.

Засвоєння дисципліни “Аудит” базується на фундаментальних знаннях із таких дисциплін, як “Бухгалтерський облік”, “Фінансовий облік”, “Фінанси підприємств”, “Економічний аналіз” та інших.

Важливою умовою покращення якості підготовки студентів є раціональна організація їх самостійної роботи, що включає самостійне опрацювання студентами певного кола питань, роботу із літературними джерелами та виконання індивідуального завдання. Це пробуджує у студентів інтерес до предмета, розвиває здатність самостійно аналізувати прочитане, сприяє ґрунтовному засвоєнню матеріалу дисципліни.

Згідно з планом навчальної дисципліни передбачено проведення лекцій, практичних занять, самостійної роботи та виконання індивідуального завдання (розрахункова робота) студентів, проте, успішне опанування теоретичних знань потребує наполегливої самостійної творчої роботи студентів, чому допоможе запропонований навчальний посібник.

ТЕМА 1. СУТНІСТЬ І ПРЕДМЕТ АУДИТУ

План:

- 1.1 Етапи розвитку аудиту.
- 1.2 Сутність і зміст поняття «аудит» та «аудиторська діяльність».
- 1.3 Порядок проведення аудиту.
- 1.4 Види аудиту

Література:

1 Закон України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» (Відомості Верховної Ради (ВВР), 2018, № 9, ст.50)// Урядовий кур'єр від 14.02.2018, № 31.

2 Конспект лекцій з курсу "Аудит" : для студ. денної і заочної форми навч. екон. спец. / уклад.: Ю. Н. Мардус; Нац. техн. ун-т "Харків. політехн. ін-т". Харків : НТУ "ХПІ", 2019. – 180 с.

3 Методичні вказівки до виконання контрольної роботи з курсу "Аудит" : для студ. денної та заочної форм навч. екон. спец. / уклад.: Н. Ю. Мардус ; Нац. техн. ун-т "Харків. політехн. ін-т". Харків : НТУ "ХПІ", 2019. – 53 с.

4 Мардус Н.Ю. Аудит : навч. посіб. / Н.Ю. Мардус, О.О. Фальченко: за ред. Л.Л. Яковлева. – Х. : НТУ“ХПІ”, 2014. – 178 с.

5 Текст лекцій з дисципліни “Управлінський аудит” для студентів першого (бакалаврського) рівня вищої освіти спеціальності 071 Облік і оподаткування спеціалізації «Облік, аудит і оподаткування» / уклад. Н.Ю. Мардус. – Х. : НТУ «ХПІ», 2020. – 170 с.

6 Серпенінова Ю.С. Аудит: навч. посіб. / Ю.С. Серпенінова, С. М. Гольцова, І. О. Макаренко; за заг. ред. Ю.С. Серпенінової. – Суми: Університетська книга, 2015. – 336 с.

7 Аудит: підручник (в двох частинах) / за ред. Грушко В.І./ Брадул О.М., Шепелюк В.А, Ільїна С.Б., Юнацький М.О., Хорошенко А.П., Брадул Т.В., 4-те вид. доп. і перероб. – К. : Видавництво Ліра-К, 2019. – 324 с.

1.1 Етапи розвитку аудиту

В умовах формування ринкових відносин та різноманітності форм власності виникла необхідність удосконалення функцій управління процесом виробництва, що викликало потребу створення госпрозрахункових органів фінансового контролю, тобто аудиту.

У світовій практиці аудит набув значного поширення. Основною передумовою аудиту є взаємна зацікавленість підприємства (фірми) в особі його власників (акціонерів), держави в особі податкової адміністрації і самого аудитора в забезпеченні реальності та достовірності обліку і звітності. Аудит є обов'язковою частиною цивілізованого функціонування ринкової економіки кожної країни.

Еволюція розуміння і трактування поняття аудиту виділила три стадії його розвитку: підтверджувальний, системно-орієнтований і стадія аудиту, який ґрунтується на ризику.

Метою підтверджувального аудиту є запобігання і виявлення помилок, зловживань, шахрайства. Він передбачає також перевірку і підтвердження аудитором кожної господарської операції, документів та реєстрів бухгалтерського обліку.

Системно-орієнтований аудит передбачає нагляд за системами, що контролюють господарські операції. Його основною метою є підтвердження достовірності фінансової звітності.

Аудит, що ґрунтується на ризику – це вид аудиту, за якого перевірка здійснюється вибірково з урахуванням особливих умов функціонування підприємства, його «вузьких місць».

Аудит як економічна наукова дисципліна належить до прикладних (функціональних) економічних дисциплін, за її допомогою реалізується на практиці одна з основних функцій управління – контрольна функція, яка виконується незалежними фахівцями (аудиторами).

Як відомо, господарський контроль здійснювався з давніх-давен, тому слово аудит має давнє походження.

Історичні джерела свідчать, що аудиторами називали більш здібних учнів духовних і світських навчальних закладів, котрим доручалося слухати відповіді інших учнів; державних контролерів, які мали вислуховувати інформацію про збори податків та використання коштів державної казни, а також здійснювати перевірку рахунків і підготовку аудиторських звітів для власників.

Поступово, з розвитком господарства, змінювались системи обліку і контролю. В обліку більше уваги почали приділяти праву власності, а аудитори перейшли до детального аналізу документів обліку та звітності. З розвитком колективної форми власності аудитори стали незалежними як від держави, так і від власника, відбулося розмежування між власниками й підприємцями. З метою попередження зловживань із боку підприємців власник був змушений звернутися до перевірки фінансової звітності незалежними аудиторами.

Батьківщиною незалежного аудиту вважається Шотландія, де наприкінці XVII ст. був прийнятий перший закон, яким заборонялося окремим посадовим особам служити міськими аудиторами, а в 1853 р. були організовані інститути бухгалтерів в Единбурзі та Глазго (тепер – інститут привілейованих бухгалтерів Шотландії). Ця подія і стала початком розвитку незалежного аудиту.

Необхідність незалежного аудиту обумовлена розвитком машинного виробництва, появою акціонерних компаній (рис.1.1).

У середині XIX ст. був прийнятий закон про британські компанії, який передбачав обов'язковість перевірки рахунків і звітів не менше одного разу на рік. Наприкінці XIX ст. були організовані інститут привілейованих бухгалтерів Англії та Уельсу й американський інститут дипломованих присяжних бухгалтерів.

Особливого розвитку аудит як інститут незалежного фінансового контролю набув у XX ст. Подібні інститути, що об'єднують професійних аудиторів, створені і в інших країнах – інститут аудиторів Німеччини, інститут експертів-бухгалтерів Франції тощо, де був прийнятий закон про обов'язковий аудит.

Причини необхідності існування аудиту

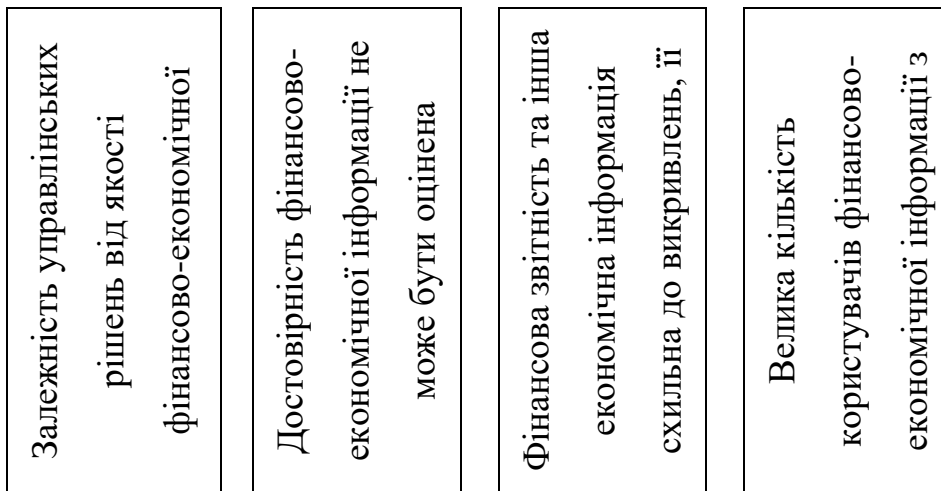


Рисунок 1.1 - Причини необхідності виникнення аудиту

Спроби створення організації аудиторів у Росії розпочалися з 1888р., але визнання присяжні бухгалтері, як тоді називали аудиторів, не набули. Великий внесок у розвиток аудиту зробив американський учений і видатний практик Роберт Монтгомері, який заснував сучасну теорію аудиту.

На території України державний контроль існував уже з початку ХІХ століття, але незалежний аудит, як і загалом у Росії, поширення не набув. У Радянському Союзі взагалі і в Україні зокрема існував тільки народний, державний і партійний контроль, котрий здійснювали Комітет народного контролю УРСР, Головне контрольно – ревізійне управління, Міністерство фінансів України, відомчі контрольно – ревізійні управління.

Аудит в Україні почав розвиватися з набуттям незалежності, після виходу Закону України «Про аудиторську діяльність» від 22 квітня 1993р. № 3125 – 12, в якому вперше визначались правові засади здійснення аудиторської діяльності в Україні і визначено основні правові положення, які було спрямовано на створення системи незалежного фінансового контролю з метою захисту інтересів власника.

У 2018 році вступив в сили Закон України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» (Відомості Верховної Ради (ВВР), 2018, № 9, ст.50), який визначає правові засади аудиту фінансової звітності, провадження аудиторської діяльності в Україні та регулює відносини, що виникають при її провадженні.

Аудитор походить від латинського слова «auditor», що в перекладі означає «слухач», «учень», «послідовник». Аналізуючи наукову літературу щодо терміну “аудит”, встановлено, що у сучасному світі використовують у трьох значеннях, а саме :

аудит – окремий вид підприємницької діяльності у сфері послуг економіко-правового характеру, що спрямована на зменшення підприємницького ризику, який можна приблизно передбачити і встановити вірогідність сприятливих подій;

аудит – окрема функція управління — функція незалежного фінансового контролю (експертизи);

аудит – економічна наукова дисципліна, яка досліджує функціонування інституту незалежного фінансового контролю в ринковій економічній системі.

Змістовно, термін “аудитор” використовується у таких значеннях (рис. 1.2).

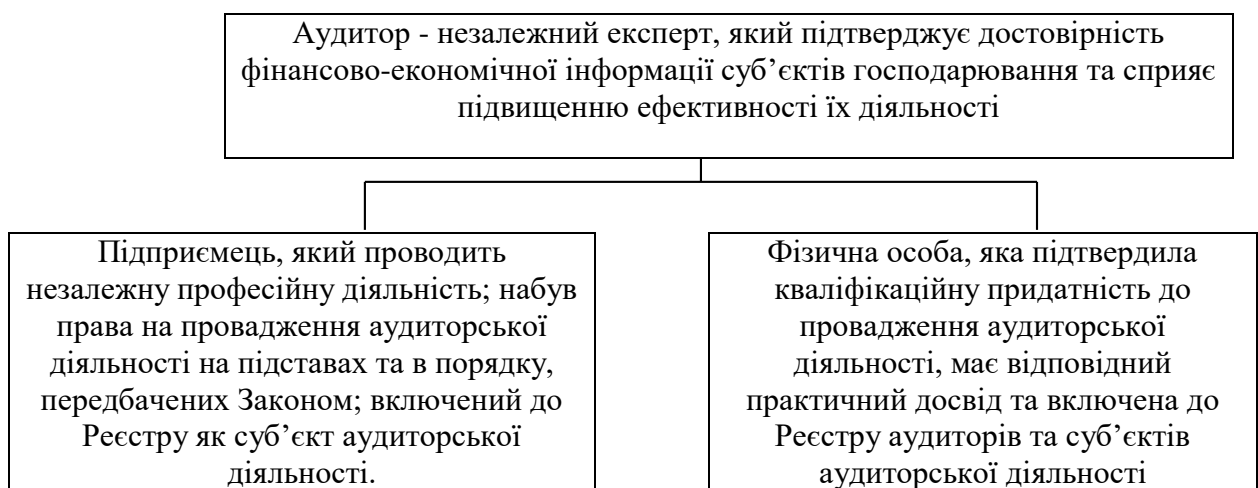


Рисунок 1.2 - Зміст терміна “аудитор”

У міжнародній літературі та практиці немає однозначного визначення поняття терміну аудиту. Цей термін походить від латинського слова «Audit», що в перекладі означає «той, хто слухає».

Тому, можна визначити аудит, як системний процес одержання (збору) інформації про економічні дії та події з метою встановлення рівня її відповідності визначеним (установленим) критеріям і поданням результатів зацікавленим користувачам.

1.2 Сутність і зміст поняття «аудит» та «аудиторська діяльність»

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

Згідно Закону поняття **аудиторська діяльність** визначається, як незалежна професійна діяльність аудиторів та суб'єктів аудиторської діяльності, зареєстрованих у Реєстрі аудиторів та суб'єктів аудиторської діяльності, з надання аудиторських послуг та містить у собі організаційне і методичне забезпечення аудиту, практичне виконання аудиторських перевірок та надання інших аудиторських послуг.

У відповідності до Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» **аудиторські послуги** – це аудит, огляд фінансової звітності, консолідованої фінансової звітності, виконання завдань з іншого надання впевненості та інші професійні послуги, що надаються відповідно до міжнародних стандартів аудиту.

Аудиторські послуги можуть надаватися у формі аудиторських перевірок і пов'язаних із ними експертиз, консультацій із питань бухгалтерського обліку, звітності, оподаткування, аналізу фінансово – господарської діяльності та інших видів економічно – правового забезпечення підприємницької діяльності фізичних і юридичних осіб.

Разом із цими видами послуг аудиторські підприємства в Україні проводять роботи з приватизації майна державних підприємств, комерціалізації торгівлі, акціонування підприємств, готують матеріали до розгляду справ клієнтів у господарських судах. Завдяки аудиту здійснюються посередницькі контакти.

У кінцевому підсумку аудит являє собою досить високу форму організації і реалізації економічних ідей.

Таким чином, *метою аудиту фінансової звітності* є висвітлення аудитором висновку про те, чи відповідає фінансова звітність в усіх суттєвих аспектах інструкціям, які регламентують порядок підготовки і представлення фінансових звітів. За результатами аудиту складається аудиторський звіт про реальний фінансовий стан суб'єкта господарювання. Отже, метою проведення аудиту є складання аудиторського звіту про фінансовий стан суб'єкта, що перевіряється.

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

Предмет аудиту – стан економічних, організаційних, інформаційних та інших характеристик системи, що знаходиться в сфері аудиторської оцінки.

Метод аудиту – це сукупність способів і прийомів, за допомогою яких ведеться дослідження предмета та об'єктів аудиторської діяльності. Передусім це загальні методичні прийоми, такі, як індукція, дедукція, документування, оцінка, групування й узагальнення інформації. У зв'язку з тим, що в процесі проведення аудиту розв'язується велике коло питань, пов'язаних із різними функціями управління (планування, організація оперативного і стратегічного

управління, економічний аналіз, прогнозування), в аудиті використовуються прийоми та способи різних галузей знань (економічно-математичні, статистичні методи, методи системного аналізу, експертних оцінок, прийоми і способи бухгалтерського обліку, економічного аналізу, фінансового контролю).

Предмет аудиту конкретизується його об'єктами.

Об'єктом дослідження в аудиті, як і в інших економічних науках, є взаємопов'язані складові (сторони) функціонуючої господарської системи. Об'єкти аудиту конкретизують його предмет та можуть мати різні характеристики, тому їх вирізняють за окремими видами й критеріями. Так, до об'єктів системи управління, яка досліджується аудитором, належать організаційні форми управління, функції управління, методи управління. До об'єктів системи обліку – активи, капітал, зобов'язання, господарські процеси, економічні результати діяльності, фінансова та інші види бухгалтерської звітності.

Об'єктами аудиту є юридичні й фізичні особи, при цьому перевірці підлягають окремі господарські засоби і процеси, сукупність яких характеризує виробничу і фінансово-господарську діяльність підприємств і окремих посадових осіб за відповідний період, що складає поняття об'єктів контролю. Іншими критеріями можуть бути стан об'єктів у часі, складність об'єктів, характер оцінювання, термін перебування під наглядом аудитора тощо.

За змістом аудит як одна з форм фінансового контролю включає експертну оцінку фінансово-господарської діяльності підприємства за даними бухгалтерського фінансового обліку, фінансової звітності, а також надання аудиторських послуг і пов'язаних із ними експертиз, консультацій з питань бухгалтерського фінансового і управлінського обліку, фінансової звітності, оподаткування, аналізу господарської діяльності, фінансів, управління трудовими ресурсами та інших видів економіко-правового забезпечення підприємницької діяльності юридичних і фізичних осіб.

Аудит спрямований на регулювання процесу відтворення суспільне необхідного продукту. Він вивчає продуктивні сили і виробничі відносини на

всіх стадіях розширеного відтворення (виробництво, розподіл, облік і споживання) суспільне необхідного продукту з метою виявлення суперечностей та їх своєчасного регулювання з боку суспільства.

На стадії виробництва аудит досліджує ефективність використання праці, її предметів і засобів, відповідність їх чинному законодавству і нормативно-правовим актам. При цьому вивчаються організація виробництва, прогнозування, ефективність праці, витрачання коштів на її оплату, а також дотримання технологічної і трудової дисципліни, раціональність використання робочого часу, експлуатації машин і механізмів та предметів праці як в окремій галузі, так і в народному господарстві України в цілому.

Отже, до предмета аудиту залучаються всі стадії процесу відтворення суспільне необхідного продукту та їх нормативно-правове регулювання.

На стадії розподілу суспільне необхідного продукту аудит спрямований на перевірку його використання з метою задоволення потреб суспільства, тобто на відшкодування витрат використаних засобів виробництва, розподіл і перерозподіл створеного продукту. На цій стадії предмет аудиту поширюється на всі ланки народного господарства.

На стадії обміну суспільне необхідного продукту предмет аудиту включає договірні відносини, операції щодо збуту і заготівель, розрахунків і задоволення попиту на необхідні товари народного споживання. Отже, на стадії обміну перевірці підлягають всі форми обороту суспільно необхідного продукту відповідно до законів ринкової економіки.

На стадії споживання суспільне необхідного продукту (завершальній стадії) аудит перевіряє виробниче споживання, пов'язане з відновленням і розширенням виробничих фондів і задоволенням суспільних потреб. Тут аудит виявляє диспропорції в задоволенні потреб населення і суперечності, викликані порушенням нормативно-правових актів у процесі задоволення особистих потреб.

Таким чином, предметом аудиту є процес розширеного відтворення суспільне необхідного продукту, достовірність відображення його в системі

бухгалтерського обліку і звітності, а також дослідження ефективності ділової активності з дотриманням чинного законодавства. Іншими словами, предметом аудиту є стан економічних, організаційних, інформаційних та інших характеристик системи, що перебуває у сфері аудиторської оцінки.

Предмет аудиту має багато спільного з предметом економічного аналізу, держаного фінансового контролю і судово-бухгалтерської експертизи.

У сучасних умовах в Україні формується система економічного контролю, який можна поділити на адміністративний та незалежний, вони мають істотну різницю (табл. 1.1).

Таблиця 1.1 - Відмінності незалежного аудиту та адміністративного контролю

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

До об'єктів можна віднести й економічні процеси, матеріально-технічне постачання, виробництво, збут продукції, продуктивність праці, собівартість, прибуток тощо.

Є складні й прості об'єкти дослідження. До простих належать об'єкти, які містять декілька елементів. Таким чином, предмет аудиту має свою конкретизацію в об'єктах, що характеризуються контролюючими параметрами.

1.3 Порядок проведення аудиту

Починаючи вивчення аудиту, необхідно звернути увагу на те, що аудит як окремий інститут ринкової інфраструктури і специфічна форма незалежного фінансового контролю є складовою загальної теми економічного (господарського) контролю. Хоча аудит і входить до загальної системи економічного контролю, його функції є ширшими, ніж суто контрольні. У сучасному суспільстві аудиторі, крім контрольної функції, виконують інші завдання і допомагають підприємству ефективно функціонувати.

Завданням з обов'язкового аудиту фінансової звітності є завдання з надання обґрунтованої впевненості, що приймається і виконується суб'єктом аудиторської діяльності відповідно до вимог Закону «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» та міжнародних стандартів аудиту шляхом перевірки фінансової звітності або консолідованої фінансової звітності з метою висловлення незалежної думки аудитора про її відповідність в усіх суттєвих аспектах і відповідність вимогам міжнародних стандартів фінансової звітності або національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку та законів України.

Проведення аудиту є обов'язковим для:

- перевірки фінансового стану засновників комерційних банків, підприємств з іноземними інвестиціями, акціонерних товариств та інших фінансових посередників;

- емітентів цінних паперів;

- державних підприємств у разі здавання в оренду цілісних майнових комплексів, приватизації, корпоратизації та інших змін форм власності;
- порушення питання про визнання неплатоспроможності або банкрутства.

Підприємство, що становить суспільний інтерес, призначає суб'єкта аудиторської діяльності для виконання першого завдання з аудиту фінансової звітності щонайменше на один рік. Строк виконання такого завдання може бути продовжено. При цьому безперервна тривалість виконання завдання з обов'язкового аудиту фінансової звітності для суб'єкта аудиторської діяльності не може перевищувати 10 років.

Після закінчення строку максимальної тривалості виконання завдання з обов'язкового аудиту фінансової звітності суб'єкт аудиторської діяльності або у відповідних випадках члени його мережі не повинні надавати послуги з обов'язкового аудиту фінансової звітності тому самому підприємству, що становить суспільний інтерес, протягом наступних чотирьох років.

Обов'язковий аудит являє собою перевірку, передбачену чинним законодавством. І ряд організацій повинні проводити подібну процедуру щорічно.

Мета обов'язкової аудиторської перевірки – підтвердження достовірності фінансової звітності фірми.

Проведення обов'язкового аудиту передбачено для наступних організацій:

- інвестиційні фонди;
- компанії, які є учасниками ринку цінних паперів;
- фінансові установи;
- публічні акціонерні товариства;
- юридичні особи-засновники публічних акціонерних товариств;
- страхові компанії і товариства взаємного страхування;
- компанії-емітенти облігацій;
- компанії-емітенти цінних паперів під час ліцензування.

Крім того, даний список поповнився великими і середніми підприємствами, так як Президентом України підписано «Закон про внесення змін до Закону України» Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні». Відповідно до Закону України від 16.07.99 р. №996-XIV «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» (далі – Закон про бухоблік), у редакції, чинній на дату підготовки посібника, оприлюднювати річну фінансову звітність та річну консолідовану фінансову звітність разом з аудиторським звітом зобов'язані наступні категорії підприємств:

- підприємства, що становлять суспільний інтерес (крім великих підприємств, які не є емітентами цінних паперів), публічні акціонерні товариства, суб'єкти природних монополій на загальнодержавному ринку та суб'єкти господарювання, які здійснюють діяльність у видобувних галузях – не пізніше ніж до 30 квітня року, що настає за звітним періодом;

- великі підприємства, які не є емітентами цінних паперів, та середні підприємства – не пізніше ніж до 1 червня року, що настає за звітним періодом;

- інші фінансові установи, що належать до мікропідприємств та малих підприємств – не пізніше ніж до 1 червня року, що настає за звітним періодом.

Таким чином, обов'язковим є аудит для великих та середніх підприємств, а також для фінустанов незалежно від розміру. А мікро- і малі підприємства не зобов'язані оприлюднювати фінзвітність з аудиторським звітом (виняток – якщо вони фінустанови) (ст. 14 Закону № 996). За неоприлюднення фінзвітності з аудиторським звітом на своїй вебсторінці (звісно, тими, хто зобов'язаний це робити) загрожує адмінштраф для посадових осіб у розмірі від 17000 грн до 34000 грн (п. 16316 КУпАП).

Платники податку на прибуток – середні та великі підприємства й фінустанови зобов'язані подати не пізніше 10 червня фінзвітність з аудиторським звітом до ДПС (п. 46.2 ПК). Та якщо під час перевірки аудитори виявили помилку, яка зачепила й показники річної декларації з податку на прибуток, треба подати ще й уточнюючу декларацію з самостійним

виправленням помилки разом із правильною фінзвітністю та аудиторським висновком (п. 50.1 ПК).

Безпосередньо в аудиті використовуються такі *методи, прийоми та методичні підходи*, які можна об'єднати в наступні групи і способи проведення перевірки:

1) Визначати кількісний і якісний стан об'єкта. До цієї групи належать: огляд, перерахунок, зважування, вимірювання, що дозволяє визначати кількісний стан об'єкта, лабораторний аналіз, метою якого є визначення кількісного стану об'єкта. Перевірка аудитором фактичної наявності окремих найменувань або всіх матеріалів дозволяє не тільки пересвідчитися в наявності, але й визначити стан обліку в місцях зберігання, порядок складання прибутково-витратних документів.

2) Визначити відхилення дійсного стану об'єкті від діючих норм і нормативів, планових показників та інших правил. Друга група прийомів дозволяє зіставляти такі показники:

- фактична наявність основних засобів виробництва, матеріальних ресурсів, продукції з реальними потребами і нормативами;
- кількість фактично використаних у виробництві сировини і матеріалів за діючими нормами;
- дані бухгалтерських документів з інформацією, що міститься в не бухгалтерських документах підприємства (пропусках, путівках та ін.);
- показники бухгалтерських документів підприємства, що перевіряється з відповідними документами інших підприємств щодо конкретних господарських операцій;
- результати контрольних вимірювань і запуску матеріалів у виробництво з обсягом робіт і аналогічними партіями матеріалів, зафіксованих у відповідних документах;
- фактичні показники фінансово-господарської діяльності з прогнозними, відповідними даними минулих періодів, показниками аналогічних підприємств;

– господарські операції, зміст яких фіксується в бухгалтерських документах, з відповідними положеннями законодавства і інших нормативних документів;

– діючі на підприємстві системи управління і їх окремі підсистеми (структури, функції, методи і ін.) з вітчизняними і зарубіжними аналогами.

Зіставлення показників дозволяє визначити відхилення дійсного стану об'єктів, що вивчаються, від норм і нормативів, прогнозних показників, багатьох інших правил, відповідно до яких вони повинні функціонувати.

3) Оінка стану об'єкта (в минулому, теперішньому й майбутньому). Третя група прийомів зв'язана з оцінкою минулого, справжнього і майбутнього стану об'єктів аудиту. Вони є логічним завершенням процесу зіставлення. Оцінюються стан ресурсів, доцільність і законність господарських операцій, достовірність економічної інформації, що виходить за межі підприємства, в тому числі бухгалтерської звітності, цілеспрямованість організаційних структур, методів і функцій управління, тобто оцінюється стан усіх об'єктів, щодо яких застосовуються обидва попередніх прийоми.

Отже, методом аудиту є визначення реального дійсного якісного і кількісного стану об'єктів, виявлення відхилень, які мають місце, від базового або нормативного його стану і оцінка цих відхилень за критеріями доцільності й законності.

Систематичні завдання і мистецтво аудиторів полягає в тому, щоб застосовувати під час проведення аудиторських послуг найефективніші методичні прийоми для успішного виконання поставлених завдань.

1.3 Види аудиту

Розрізняють аудит обов'язковий і ініціативний (добровільний).

Ініціативний аудит здійснюється на замовлення зацікавленої сторони, коли перевірку не передбачено в установленому порядку.

Обов'язковий аудит проводиться, як було зазначено вище, відповідно до закону, тобто підприємство-замовник зобов'язане запрошувати аудитора для

перевірки фінансово-господарської діяльності. За Законом України "«Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» і доповненнями до нього встановлено обсяг і порядок здійснення обов'язкового аудиту, а також визначено перелік підприємств, що підлягають обов'язковій аудиторській перевірці. Обов'язковий аудит спрямований на захист інтересів підприємств і держави від навмисного перекручення показників бухгалтерського балансу і фінансової звітності суб'єктів підприємницької діяльності.

За формою й метою здійснення аудиту розрізняють зовнішній і внутрішній аудит. Основна різниця полягає в тому, що внутрішній аудит проводиться всередині самої організації за вимогою та з ініціативи її керівництва аудитором, який працює в самій організації. Тому при виконанні своїх функцій він тією чи іншою мірою залежить від керівництва підприємства.

Внутрішній аудит можна розглядати як невід'ємну частину загальної системи контролю, який здійснюється за такими напрямками:

- аналіз системи обліку й внутрішнього контролю;
- розгляд бухгалтерської та оперативної інформації;
- вивчення економічної ефективності управлінських рішень на різних рівнях господарювання;
- аналіз адекватності політики у сфері менеджменту;
- оцінювання якості інформації;
- розроблення проектів управлінських рішень;
- проведення стратегічного аналізу;
- розроблення фінансових прогнозів.

У цілому напрями, за якими здійснюється внутрішній аудит, свідчать про його виняткову важливість для підприємства. Формування та розвиток внутрішнього аудиту є найважливішим завданням фірм. Цей вид аудиту має обов'язковий характер.

Разом із внутрішнім аудитом надзвичайно поширений зовнішній аудит, що 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 із прийомами й методами, які застосовуються внутрішніми аудиторами, та з їх оцінками. При цьому зовнішні аудитори не обмежуються питаннями підтвердження фінансової звітності, а оцінюють діяльність усіх систем підприємства. Зовнішній аудит може бути добровільним, якщо він проводиться з ініціативи зацікавленої сторони, та обов'язковим, коли передбачений законом.

Внутрішній аудит - незалежна оцінка діяльності підприємства, визначення його платоспроможності та запобігання банкрутству. За внутрішній аудит відповідає саме підприємство або один з його відділів, тобто контрольний орган підприємства. Керівник такого контрольного органу (або внутрішній аудитор) підпорядкований керівництву підприємства. Внутрішній контрольний орган здійснює аудиторські перевірки на самому підприємстві або в його підрозділах.

Будучи на повному утриманні підприємства, цей контрольний орган (чи сам внутрішній аудитор) повинен довести необхідність свого існування, для чого він покликаний сприяти підвищенню ефективності роботи підприємства, забезпеченню його рентабельності й зміцненню фінансового стану.

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

Внутрішні аудитори надають своєму підприємству результати аналізу, рекомендації, поради. Вони працюють як у державному, так і в приватному секторі. Внутрішній аудит здійснюється на попередній стадії виконання комерційної, технологічної або фінансової угоди у процесі її проходження і після завершення. Він дає експертну науково обґрунтовану оцінку господарським операціям і процесам. Внутрішні аудитори здійснюють перевірку внутрішньої звітності так само, як зовнішні аудитори перевіряють зовнішні фінансові звіти. Тому в проведенні внутрішніх перевірок немає істотних відмінностей.

Деякі види діяльності внутрішніх аудиторів називаються операційним аудитом.

Операційний аудит (аудит результатів, або управлінський аудит) - це вивчення аудитором операцій компанії з метою сформулювати рекомендації щодо економічного використання ресурсів, ефективного 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. Зовнішні аудитори визначають його як вид консультацій з питань управління, наданих недержавними бухгалтерськими фірмами.

Внутрішньому аудитору доцільно забезпечити співпрацю з юрисконсультантом з питань дотримання законів, положень, інструкцій та інших нормативних актів, які регламентують діяльність підприємства.

Якщо про внутрішній аудит в Україні ведуться розмови тільки в теоретичному аспекті, то зовнішній набуває широкого впровадження. Зовнішній аудит переважно проводиться аудиторською фірмою (аудитором) за договором із підприємством-замовником про виконання незалежної експертизи господарсько-фінансової діяльності й розробку пропозицій щодо фінансової стратегії та підвищення ефективності господарювання. Можливість використати результати внутрішнього аудиту сприяє зменшенню обсягу роботи зовнішнього аудитора з таких питань:

- перевірка документації й оцінка роботи системи обліку та контролю;
- перевірка відповідності даних підприємства-замовника і незалежного контролю.

Якщо внутрішньому аудиту виявлено довіру, то слід визначити, якою мірою можна на нього покластися, беручи до уваги:

- рівень внутрішнього ризику аудиту щодо тестованих позицій;
 - необхідний рівень висновку;
 - кваліфікацію аудиторського персоналу фірми, яку перевіряють.
- Зовнішній аудитор повинен переконатися, що робочі документи внутрішнього аудиту, дані якого він використовує, ведуться за прийнятною формою.

Міжнародний норматив аудиту констатує, що функція внутрішнього аудиту є частиною системи управління підприємством і не може відповідати критерію незалежності, який є основним.

Запитання для самоперевірки:

1. Поняття аудиту та його сутність.
2. В якому році й у якій країні вперше законодавчо було закріплено обов'язкове проведення аудиту?
3. Що розуміють під поняттями “аудиторська діяльність”, “аудит”?
4. З якою метою проводиться аудит фінансової звітності?
5. Які основні завдання аудиту?
6. Що розуміють під предметом та об'єктами аудиту?
7. Що розуміють під методом аудиту?
8. Види аудиту й аудиторські послуги.

ТЕМА 2. РЕГУЛЮВАННЯ АУДИТОРСЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ТА ЇЇ ІНФОРМАЦІЙНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ

План:

- 2.1 Організація аудиторської діяльності в Україні .
- 2.2 Організація роботи аудиторського підприємства.
- 2.3 Нормативи аудиту.
- 2.4 Професійна етика аудитора.

Література:

1. Закон України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» (Відомості Верховної Ради (ВВР), 2018, № 9, ст.50)// Урядовий кур'єр від 14.02.2018 — № 31.
2. Конспект лекцій з курсу "Аудит" : для студ. денної і заочної форми навч. екон. спец. / уклад.: Ю. Н. Мардус; Нац. техн. ун-т "Харків. політехн. ін-т". – Харків : НТУ "ХП", 2019. – 180 с.

3. Методичні вказівки до виконання контрольної роботи з курсу "Аудит" : для студ. денної та заочної форм навч. екон. спец. / уклад.: Н. Ю. Мардус ; Нац. техн. ун-т "Харків. політехн. ін-т". – Харків : НТУ "ХПІ", 2019. – 53 с.

4. Мардус Н.Ю. Аудит : навч. посіб. / Н.Ю. Мардус, О.О. Фальченко: за ред. Л.Л. Яковлева. – Х. : НТУ"ХПІ", 2014. – 178 с.

5. Текст лекцій з дисципліни "Управлінський аудит" для студентів першого (бакалаврського) рівня вищої освіти спеціальності 071 Облік і оподаткування спеціалізації «Облік, аудит і оподаткування» / уклад. Н.Ю. Мардус. – Х. : НТУ «ХПІ», 2020. – 170 с.

6. Савченко В.Я. Аудит: Навч. посібник. – К.: КНЕУ, 2002.—С.40-77.

2.1 Організація аудиторської діяльності в Україні

Організація аудиторської діяльності передбачає використання передового світового досвіду і ґрунтується на згаданому Законі та інших нормативних документах, що поділяються на три рівні.

Перший рівень – законодавчі акти (закони України, декрети Кабінету Міністрів України, Укази Президента України з питань підприємницької діяльності взагалі та Закон України "«Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність»" зокрема).

Другий рівень – Міжнародні стандарти аудиту, Кодекс професійної етики аудиторів, нормативно-інструктивні документи міністерств і відомств України.

Третій рівень – внутрішні нормативно-інструктивні документи, які розробляються аудиторськими фірмами на основі документів першого і другого рівнів і використовуються аудитором на практиці.

Організація аудиту в Україні регулюється низкою законодавчих актів, основним з яких є Закон України "«Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність»". Згідно з цим Законом в Україні створено інститут незалежного фінансового контролю (експертизи), який повинен стати невід'ємною складовою частиною ринкової економічної системи.

Правова основа аудиторської діяльності у відповідності з Законом України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» полягає у наступному:

1) Аудиторська діяльність регулюється цим Законом, іншими нормативно-правовими актами та міжнародними стандартами аудиту. У разі якщо міжнародним договором, згода на обов'язковість якого надана Верховною Радою України, встановлено інші правила, ніж ті, що містить цей Закон, застосовуються правила міжнародного договору.

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

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

Закон України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» створює правові засади організації аудиторської діяльності. Закон визначає поняття аудиту, аудиторської діяльності, аудитора, аудиторської фірми, аудиторського звіту та інших документів аудитора, випадки, коли аудит є обов'язковим, порядок створення і діяльності Аудиторської палати України, Спілки аудиторів України, сертифікації аудиторів та реєстрації аудиторської діяльності, порядок проведення аудиту і надання аудиторських послуг, визначає права та обов'язки, відповідальність аудиторів і аудиторських фірм, обов'язки господарюючих суб'єктів при проведенні аудиту та їх відповідальність перед аудитором і державою.

Ст 46. Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» визначено загальні принципи професійного самоврядування аудиторів, які полягають в наступному:

1) Метою професійного самоврядування аудиторів є об'єднання на професійній основі зусиль аудиторів для виконання покладених на них цим

Законом обов'язків і забезпечення їхніх прав, представництва професійних інтересів аудиторів в органах державної влади, органах місцевого самоврядування, захисту професійних інтересів та соціальних прав аудиторів, сприяння підвищенню професійного рівня аудиторів та надання їм методичної допомоги, захисту інтересів фізичних і юридичних осіб у разі заподіяння їм шкоди внаслідок незаконних дій або недбалості аудиторів, а також здійснення саморегулювання аудиторської діяльності.

2) Професійне самоврядування аудиторів функціонує на засадах законності, гласності, незалежності, демократичності, колегіальності, виборності, обов'язковості членства аудиторів та виконання рішень органів професійного самоврядування, прийнятих відповідно до їх компетенції, забезпечення рівних можливостей доступу аудиторів до участі у професійному самоврядуванні.

3) Професійне самоврядування аудиторів здійснюється через Аудиторську палату України.

2.2 Організація роботи аудиторської фірми

Згідно із Законом України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» та іншими нормативними документами аудитором може бути фізична особа, яка має вищу освіту, підтвердила високий рівень теоретичних знань та професійну компетентність шляхом успішного складення відповідних іспитів; пройшла практичну підготовку із провадження аудиторської діяльності.

Аудитор має право займатися аудиторською діяльністю індивідуально, створювати аудиторську фірму, об'єднуватися з іншими аудиторами в спілку.

Суб'єкт аудиторської діяльності - аудиторська фірма або аудитор, що відповідає таким критеріям: провадить аудиторську діяльність як фізична особа - підприємець або провадить незалежну професійну діяльність; набув права на провадження аудиторської діяльності на підставах та в порядку, передбачених

Законом «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність»; включений до Реєстру як суб'єкт аудиторської діяльності.

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

Аудиторську фірму можна створити на основі будь-яких форм власності. Загальний розмір частки засновників (учасників) аудиторської фірми, які не є аудиторами та/або аудиторськими фірмами, у статутному капіталі не може перевищувати 30 відсотків.

Посадовою особою, яка відповідно до установчих документів здійснює керівництво аудиторською фірмою, може бути лише аудитор.

Керівник аудиторської фірми не може бути керівником іншої юридичної особи, що здійснює підприємницьку діяльність за видами, не сумісними з аудиторською діяльністю.

Аудиторська фірма іноземної держави може провадити аудиторську діяльність на території України, за умови її допуску до провадження аудиторської діяльності згідно з національним законодавством країни походження такої аудиторської фірми, якщо ключовий партнер цієї фірми, який проводитиме аудит юридичних осіб, представництва іноземного суб'єкта господарювання або іншого суб'єкта, зареєстрованого в Україні, відповідає вимогам Закону «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» до аудитора, відповідності аудиторської фірми вимогам, визначеним цим Законом, а також після включення її до Реєстру.

Аудиторська фірма повинна мати добру репутацію. Аудиторська фірма не може вважатися такою, що має добру репутацію, якщо протягом двох років поспіль до аудиторської фірми застосовувалося більше трьох разів стягнення у вигляді попередження або зупинення права на надання послуг з обов'язкового аудиту фінансової звітності або обов'язкового аудиту фінансової звітності підприємств, що становлять суспільний інтерес.

Аудиторська фірма, яка втратила добру репутацію, виключається з Реєстру за рішенням Органу суспільного нагляду за аудиторською діяльністю.

Основні функції аудиторської фірми:

- експертна оцінка фінансово-господарської діяльності та стану майна суб'єкта підприємницької діяльності, в основному, під час передачі його в оренду, приватизації, у випадках збитковості чи банкрутства;

- перевірка достовірності бухгалтерського фінансового обліку та фінансової звітності за період дослідження;

- прогнозування фінансово-господарської діяльності підприємства, оцінювання перспективи його розвитку, розробка заходів для ліквідації збитковості та підвищення ефективності виробництва;

- інформаційне, наукове і методичне забезпечення діяльності підприємств на договірних засадах із замовниками;

- упорядкування обліку і звітності, коли підприємство-клієнт не в змозі організувати облік і звітність за відсутності кваліфікованих спеціалістів або з інших мотивів, при цьому аудитори складають баланс, фінансову звітність, облікові реєстри на підставі первинних документів (відновлюють кількісно-сумовий облік);

- консультації (в усній і письмовій формі) з питань обліку, права, оподаткування, розрахунків, зовнішньоекономічних операцій за відповідну плату тощо.

Права та обов'язки суб'єкта аудиторської діяльності і замовника при наданні аудиторських послуг визначаються в договорі відповідно до вимог цього Закону та інших нормативно-правових актів.

Під час виконання завдання з обов'язкового аудиту фінансової звітності аудитор, який провадить аудиторську діяльність як фізична особа - підприємець або провадить незалежну професійну діяльність, повинен приділяти виконанню завдання достатньо часу та виділяти достатні ресурси, які б дозволили виконати свої обов'язки належним чином відповідно до вимог цього Закону та міжнародних стандартів аудиту.

Права аудиторів полягають у наступному:

- перевіряти документи, реєстри бухгалтерського фінансового обліку та іншу документацію;
- отримувати від підприємства пояснення і додаткові дані, необхідні для перевірки;
- отримувати від третіх осіб інформацію, необхідну для аудиту;
- проводити інвентаризацію матеріальних цінностей, коштів, цінних паперів;
- залучати до перевірки на договірних засадах фахівців;
- проводити аналіз, надавати консультації з питань обліку, права, консолідації і трансформації звітності;
- надавати послуги щодо оцінки майна, проведення експертизи комп'ютерних програм бухгалтерського фінансового обліку;
- самостійно визначати форми і способи аудиту;
- займатися аудиторською діяльністю індивідуально, створювати аудиторські фірми, об'єднуватися з іншими аудиторами в спілку тощо.

Обов'язки аудиторів полягають у наступному:

- доброякісно перевіряти стан бухгалтерського фінансового обліку та звітності замовника, їх достовірність;
- належним чином надавати аудиторські послуги;
- повідомляти власникам, уповноваженим ними особам, замовникам про виявлені під час аудиту недоліки в обліку і звітності;
- зберігати в таємниці отриману під час аудиту інформацію;
- не розголошувати відомості, що становлять предмет комерційної таємниці, не використовувати їх у своїх інтересах або в інтересах третіх осіб;
- відповідати перед замовником за порушення умов договору відповідно до чинного законодавства та ін.

Аудитора та суб'єкта аудиторської діяльності може бути притягнуто до професійної відповідальності у порядку дисциплінарного провадження з

підстав, передбачених Законом «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність».

Дисциплінарне провадження - це процедура розгляду письмової скарги, подання або загальнодоступної інформації, що містить відомості про наявність у діях суб'єкта аудиторської діяльності ознак професійного проступку.

Дисциплінарне провадження стосовно суб'єктів аудиторської діяльності, які мають право проводити обов'язковий аудит фінансової звітності підприємств, що становлять суспільний інтерес, здійснюється Радою нагляду.

Дисциплінарне провадження стосовно аудиторів та суб'єктів аудиторської діяльності (крім суб'єктів аудиторської діяльності, які мають право проводити обов'язковий аудит фінансової звітності підприємств, що становлять суспільний інтерес) здійснюється Радою Аудиторської палати України.

Підставою для притягнення аудитора та суб'єкта аудиторської діяльності до професійної відповідальності є вчинення ними професійного проступку.

Професійним проступком аудитора та суб'єкта аудиторської діяльності є:

- 1) невиконання або неналежне виконання своїх професійних обов'язків;
- 2) недотримання вимог незалежності суб'єкта аудиторської діяльності;
- 3) порушення міжнародних стандартів аудиту;
- 4) ухилення суб'єктів аудиторської діяльності від проведення перевірки з контролю якості та/або невиконання рекомендацій, наданих за результатами проведення перевірок з контролю якості;
- 5) порушення вимог Закону «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» щодо повноти, достовірності та своєчасності подання відомостей про аудитора та суб'єкта аудиторської діяльності для оприлюднення у Реєстрі;
- 6) порушення інших обов'язків, визначених Законом «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність».

За вчинення професійного проступку до аудитора та суб'єкта аудиторської діяльності може застосовуватися одне з таких стягнень:

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

- зупинення права на надання послуг з обов'язкового аудиту фінансової звітності або обов'язкового аудиту фінансової звітності підприємств, що становлять суспільний інтерес, на строк від одного місяця до трьох років;

- офіційна заява Органу суспільного нагляду за аудиторською діяльністю або Аудиторської палати України про невідповідність аудиторського звіту вимогам Закону «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність»;

- накладення штрафу на аудитора або суб'єкта аудиторської діяльності;

- виключення аудитора або суб'єкта аудиторської діяльності з Реєстру.

Аудитор або суб'єкт аудиторської діяльності може притягуватися до професійної відповідальності протягом семи років з дня вчинення професійного проступку.

На суб'єкта аудиторської діяльності накладається штраф у розмірі:

1) до 30 відсотків суми винагороди за договором про надання аудиторських послуг у разі укладення договору без належного забезпечення виконання вимог та обмежень;

2) до 10 відсотків суми винагороди за договором про надання аудиторських послуг у разі надання послуг з обов'язкового аудиту фінансової звітності без чинного договору страхування цивільно-правової відповідальності суб'єкта аудиторської діяльності перед третіми особами, який провадить обов'язковий аудит.

Штрафи сплачуються до Державного бюджету України.

2.3 Нормативи аудиту

Регулювання аудиту в Україні відбувається у відповідності до міжнародних стандартів аудиту.

Міжнародні стандарти аудиту (МСА) - сукупність професійних стандартів, що встановлюють правила надання аудиторських послуг і

розкривають питання етики та контролю якості, які визначені міжнародними стандартами контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг, що прийняті Радою з міжнародних стандартів аудиту та надання впевненості, а також Міжнародним кодексом етики, прийнятим Радою з міжнародних стандартів етики для бухгалтерів та оприлюдненим Міжнародною федерацією бухгалтерів. Ці стандарти прагнуть до уніфікації практики аудиторів.

Іншими словами, Міжнародні стандарти аудиту - це сукупність правил, які прагнуть гармонізувати або уніфікувати завдання, що виконуються аудиторами. Іншими словами, вони намагаються зробити ці завдання більш однорідними на світовому рівні, з метою полегшення їх читання в умовах глобалізації, яку переживає планета, та глобальних інтересів. Однак слід зазначити, що ці стандарти не є нав'язуванням, а скоріше, кожна країна суверенна, вирішуючи, приймати їх чи ні.

МСА видаються, як ми вже говорили раніше, Міжнародною федерацією бухгалтерів або IFAC, для абревіатури її назви англійською мовою (Міжнародна федерація бухгалтерів). Заклад, який сьогодні відомий як "Міжнародна рада з аудиту та довіри" або "IAASB", за своєю назвою англійською мовою (International Auditing and Assurance Standards Board).

Зміст, викладений у Міжнародних стандартах аудиту (МСА), наступний:

1) Загальні принципи та обов'язки:

- МСА 200: Основні цілі та принципи аудиту фінансової звітності.
- МСА 210: Угода про умови аудиторських завдань.
- МСА 220: Контроль якості аудиторської роботи.
- ISA 230: Документація.
- МСА 240: Відповідальність аудитора за аудиторські шахрайства та помилки.
- МСА 250: Закони та положення про аудит фінансової звітності.

– MCA 260: Спілкування питань аудиту з особами, відповідальними за управління.

– MCA 265: Повідомлення про недоліки внутрішнього контролю особам, відповідальним за управління, та керівництву суб'єкта господарювання.

2) Планування

– MCA 300: Планування аудиту фінансової звітності.

– MCA 315: Виявлення та оцінка ризику суттєвих викривлень та узгодженості та наслідків змін.

– MCA 320: Суттєвість або суттєвість у плануванні та проведенні аудиту.

– MCA 330: Відповіді аудитора на оцінені ризики.

3) Оцінка ризику та відповідь на оцінені ризики / внутрішній контроль

– ISA 402: Міркування щодо аудиту, пов'язані з організацією, що використовує сервісну організацію.

– MCA 450: Оцінка спотворень, виявлених під час аудиту.

4) Аудиторські докази

– ISA 500: Аудиторські докази.

– MCA 501: Особливі аспекти аудиторських доказів для вибраних предметів.

– ISA 505: Зовнішні підтвердження.

– ISA 510: Початкові завдання з аудиту: початкові залишки.

– ISA 520: Аналітичні процедури.

– ISA 530: Вибірка аудиту.

– MCA 540: Аудит бухгалтерських оцінок, включаючи оцінки справедливої вартості та пов'язані з ними розкриття інформації.

– MCA 550: Пов'язані сторони.

– ISA 560: Подальші події.

– ISA 570: Поточна стурбованість.

- ISA 580: Письмові подання.
- 5) Використовуючи роботу інших
 - ISA 600: Використання роботи іншого аудитора.
 - MCA 610: Міркування щодо участі у внутрішньому аудиті.
 - ISA 620: Використання роботи експерта.
- 6) Висновки та аудиторський звіт
 - MCA 700: Аудиторський звіт про фінансову звітність.
 - MCA 701: Поправки до звіту незалежного аудитора.
 - ISA 705: Модифікована думка у звіті, випущеному незалежним аудитором.
 - MCA 706: Наголоси на абзацах та інших пунктах у звіті незалежного аудитора.
 - ISA 710: Порівняльні.
 - MCA 720: Обов'язки аудитора щодо іншої інформації в документах, що містять аудитовану фінансову звітність.
- 7) Спеціалізовані напрямки
 - MCA 800: Аудиторський звіт про аудиторські завдання спеціального призначення.
 - MCA 805: Особливі міркування - Аудити окремих фінансових звітів та окремих статей, рахунків або статей фінансової звітності.
 - MCA 810: Зобов'язання щодо звітування про короткі фінансові звіти.

Метою Міжнародних стандартів аудиту є те, що у дедалі більш глобалізованому світі завдання аудиторів може бути стандартизованим. Таким чином, аудит, проведений у країні А, повинен мати той самий (або дуже подібний) результат, що і в країні В.

Робота аудитора ведеться відповідно до документів, об'єднаних у дві групи:

- а) державні законодавчі акти;
- б) міжнародні стандарти (нормативи) та інші регулятиви.

Аудиторські стандарти потрібні тому, що вони дають змогу підтримувати аудиторську діяльність на відповідному рівні, змушують аудитора постійно підвищувати свій науковий і професійний рівень.

На відміну від стандартів, норми не передбачають основних принципів, але містять вказівки щодо процедур (наприклад, щодо підготовки аудиторських звітів). Норми мають бути переконливими, але, без директивного характеру. Аудитори можуть не дотримуватися норм, але завжди повинні пояснити, чому вони так роблять.

Під час аудиту фінансової інформації або при виконанні супутніх робіт аудитор повинен дотримуватися міжнародних норм етики, прийнятих МФБ.

У розділі МНА "Відповідальність за фінансові звіти" зазначається, що хоч аудитор подає своє судження про фінансові звіти, проте конкретна відповідальність за їхню якість лежить на управлінському апараті об'єкта. Ця відповідальність передбачає точність або адекватність облікових проводок, внутрішнього контролю тощо.

Під час проведення аудиту слід дотримуватись основних правил етики професійних аудиторів, встановлених МФБ. Аудитор повинен бути прямолінійним і чесним, об'єктивним і не піддаватися тиску з боку будь-кого, тобто бути повністю незалежним, зберігати конфіденційність інформації, мати необхідний рівень компетентності, знань, досвіду. Аудиторові слід утримуватися від роботи, якщо він сумнівається в достатньому рівні своєї компетентності.

Під стандартами аудиту розуміють основні принципи, яких слід дотримуватися під час аудиторських перевірок. Це допомагає аудиторам у виконанні їхніх обов'язків. Аудиторськими стандартами передбачені вимоги до висновків, у яких мають відобразитися такі професійні якості, як незалежність і компетентність.

У загальних стандартах, наприклад, зазначається, що перевірку здійснює особа, яка володіє професійними здібностями, має відповідну

технічну підготовку, дотримується конфіденційності, виявляє фахову старанність і наполегливість. Крім того, стандартами обумовлено, що аудиторська діяльність має бути ретельно спланована. При цьому аудитор зобов'язаний вивчити стан внутрішньогосподарського контролю (внутрішнього аудиту), що допоможе краще спланувати процедури здійснення аудиту.

Особливе значення надається стандартам звітів. У них насамперед викладається інформація про те, що баланс і фінансова звітність подані відповідно до загальноприйнятих принципів бухгалтерського фінансового обліку та фінансової звітності. Кожний стандарт характеризується лаконічністю. Загальні вимоги до структури стандарту мають включати: вступ, основний зміст, практичну спрямованість.

Робочі стандарти - це правила, якими керується аудитор під час перевірки: підготовка до перевірки, збір достовірних даних, оцінка засобів внутрішнього аудиту. Інформація, подана в аудиторському звіті, має бути чіткою і зрозумілою, необхідною, компетентною, правдивою, об'єктивною.

2.4 Професійна етика аудитора

Аудитори та суб'єкти аудиторської діяльності зобов'язані при наданні аудиторських послуг забезпечити етичну професійну поведінку із дотриманням пріоритету суспільних інтересів, загальних норм моралі, принципів незалежності та об'єктивності, професійної компетентності, конфіденційності та професійної таємниці.

Також, аудитори та суб'єкти аудиторської діяльності при наданні аудиторських послуг зобов'язані дотримуватися принципу професійного скептицизму, що передбачає допущення можливості суттєвого викривлення інформації, яка розкрита у фінансовій звітності, внаслідок виявлених при проведенні аудиту фактів чи поведінки, що вказують на порушення, у тому числі шахрайство або помилку, незважаючи на попередній досвід аудитора та

суб'єкта аудиторської діяльності щодо чесності та порядності посадових осіб юридичної особи, фінансова звітність якої перевіряється.

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

Найважливіші принципи професійної етики такі:

1. *Об'єктивність і незалежність.* Виконуючи свої професійні обов'язки, аудитори повинні зберігати об'єктивність та не допускати зіткнення інтересів. Вони мають бути незалежними формально і фактично.

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

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

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

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

Закон України "«Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» регулює проблеми незалежності аудиторів в Україні.

Аудитор та суб'єкт аудиторської діяльності мають право надавати послуги з аудиту, огляду фінансової звітності та виконувати інші завдання з надання впевненості, за умови що такий аудитор, суб'єкт аудиторської діяльності, його власники (засновники, учасники), посадові особи та працівники незалежні від юридичної особи, фінансова звітність якої підлягає перевірці, не брали участі у підготовці та прийнятті управлінських рішень такої юридичної особи. Вимога щодо забезпечення незалежності поширюється на звітний період фінансової звітності, що підлягає перевірці, та період надання послуг з аудиту такої фінансової звітності. Зокрема, аудитор та суб'єкт аудиторської діяльності зобов'язані утриматися від надання аудиторських послуг у разі загрози моральним принципам, майновим інтересам, захисту особистості та сімейних відносин, примушення до вчинення певних дій внаслідок фінансових, особистих, договірних, трудових та інших відносин між аудитором, суб'єктом аудиторської діяльності, його аудиторською мережею та іншою особою, здатною вплинути на результат аудиторських послуг, та юридичними особами, фінансова звітність яких підлягає перевірці, внаслідок чого об'єктивна, раціональна та обізнана третя сторона, беручи до уваги застосовані запобіжні заходи, може дійти висновку, що незалежність аудитора або суб'єкта аудиторської діяльності не дотримана.

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

Запитання для самоперевірки

1. Законодавче і нормативне регулювання аудиторської діяльності в Україні.
2. Як відбувається регулювання аудиту в Україні?
3. Основні положення міжнародних стандартів аудиту.

4. Назвіть найважливіші принципи професійної етики.
5. У чому проявляється професійний скептицизм аудитора?

ТЕМА 3. МЕТОДИ АУДИТУ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ ТА КРИТЕРІЇ ЇЇ ОЦІНЮВАННЯ

План:

1. Умови підготовки, форма і зміст листа-зобов'язання аудиторської організації на проведення аудиту.
2. Договір про надання аудиторських послуг.
3. Методика проведення аудиту.
4. Методичні прийоми організації аудиторської перевірки.

Література:

1. Закон України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» (Відомості Верховної Ради (ВВР), 2018, № 9, ст.50)// Урядовий кур'єр від 14.02.2018 — № 31.
2. Конспект лекцій з курсу "Аудит" : для студ. денної і заочної форми навч. екон. спец. / уклад.: Ю. Н. Мардус; Нац. техн. ун-т "Харків. політехн. ін-т". – Харків : НТУ "ХПІ", 2019. – 180 с.
3. Методичні вказівки до виконання контрольної роботи з курсу "Аудит" : для студ. денної та заочної форм навч. екон. спец. / уклад.:, Н. Ю. Мардус ; Нац. техн. ун-т "Харків. політехн. ін-т". – Харків : НТУ "ХПІ", 2019. – 53 с.
4. Мардус Н.Ю. Аудит : навч. посіб. / Н.Ю. Мардус, О.О. Фальченко: за ред. Л.Л. Яковлева. – Х. : НТУ“ХПІ”, 2014. – 178 с.
5. Текст лекцій з дисципліни “Управлінський аудит” для студентів першого (бакалаврського) рівня вищої освіти спеціальності 071 Облік і оподаткування спеціалізації «Облік, аудит і оподаткування» / уклад. Н.Ю. Мардус. – Х. : НТУ «ХПІ», 2020. – 170 с.

3.1 Умови підготовки, форма і зміст листа-зобов'язання аудиторської

організації на проведення аудиту

Для проведення аудиторської перевірки на етапі її підготовки необхідно внести порозуміння у взаємовідносини між економічним суб'єктом і аудиторською організацією. Визначити взаємні права, зобов'язання й відповідальність аудиторської організації та економічного суб'єкта можна в листі-зобов'язанні й договорі на проведення аудиту.

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

Офертою визначається адресована одному чи декільком конкретним особам пропозиція, що достатньо виразно відображає наміри особи, котра її зробила, вважати себе такою, що уклала договір із тим адресатом, який прийме цю пропозицію. Оферта повинна містити суттєві умови договору. Що стосується економічного суб'єкта, котрому направляється лист-зобов'язання (оферта), то він може погодитись на цю пропозицію. Згода на умови, висловлені в оферті, називається її акцептом.

Українське цивільне законодавство передбачає такі можливості для здійснення діяльності аудиторськими організаціями:

--- надіслати економічному суб'єкту лист-зобов'язання, який містить усі суттєві умови договору та, отримавши лист-зобов'язання, підписаний замовником, вважати себе зв'язаною договірними відносинами з ним і розпочинати аудиторську перевірку;

--- надіслати економічному суб'єкту лист-зобов'язання й, одержавши згоду замовника, укласти з ним звичайний договір на проведення аудиту, що не повинен суперечити умовам листа-зобов'язання;

--- укласти з економічним суб'єктом звичайний договір на проведення аудиту за результатами переговорів і взагалі не використовувати лист-зобов'язання;

--- укласти з економічним суб'єктом договір на проведення аудиту, а лист-зобов'язання використати як додаток до договору, в якому вказати додаткову інформацію для економічного суб'єкта.

Після цього аудитор зазвичай проводить попереднє планування та знайомство з організацією клієнта. Таке попереднє планування дає можливість аудитору краще зрозуміти обсяг майбутніх робіт, приблизно оцінити їх вартість і зробити лист-зобов'язання більш діловим та конкретним, а в ряді випадків (наприклад, незвичний характер майбутньої роботи, небажання псувати свою репутацію контактами із сумнівними клієнтами тощо) просто відмовитись від подальших робіт.

Лист-зобов'язання підтверджує згоду аудитора на проведення аудиту і містить таку інформацію:

- мета аудиту;
- розподіл відповідальності;
- обсяг (масштаб) аудиту;
- форми підсумкових документів;
- вимога вільного доступу до необхідної інформації та недопущення впливу (тиску) на думку аудитора;
- можливість аудиторського ризику й межа суттєвості;
- можливість залучення до проведення аудиту інших спеціалістів і експертів;
- планування аудиту та порядок визначення винагороди за проведення аудиту.

Листу-зобов'язанню повинна передувати офіційна пропозиція економічного суб'єкта з проханням про надання йому аудиторських послуг (рис. 3.1).

Наприкінці проекту листа аудиторська організація просить керівництво економічного суб'єкта підписати і повернути підколоту копію листа із зазначенням її відповідності його (економічного суб'єкта) розумінню умов аудиту чи надіслати аудиторській організації зауваження за змістом даного

листа. При цьому необхідно нагадати, що зауваження економічного суб'єкта на оферту трактуються Цивільним кодексом як відмова від акцепту і нова оферта.

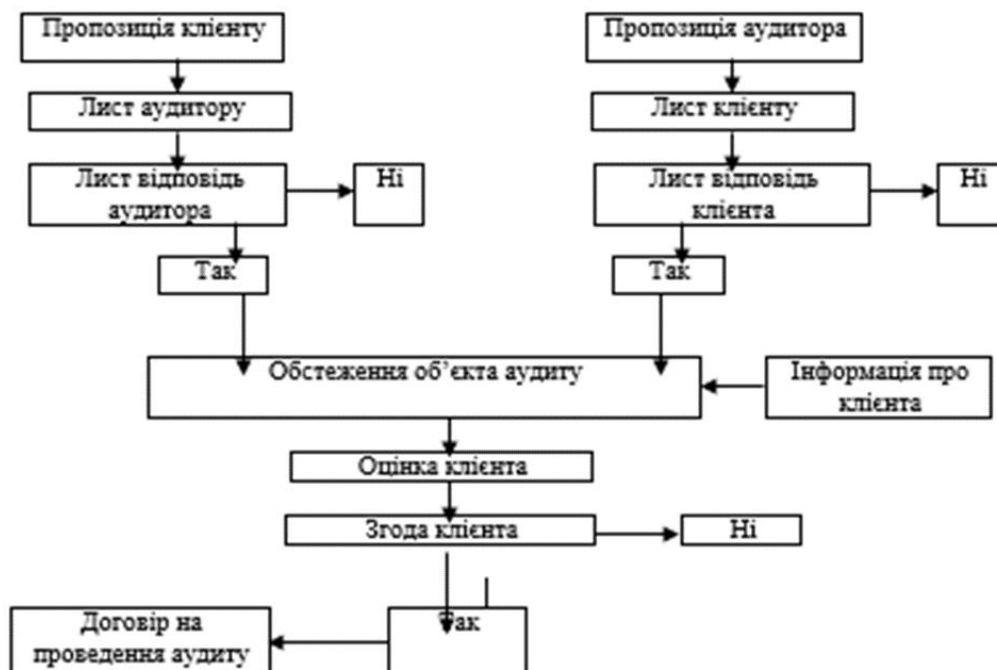


Рисунок 3.1 - Процедура укладання договору на проведення аудиту

Критерії вибору аудиторської фірми розглянуто на рис. 3.2.



Рисунок 3.2 - Критерії вибору аудиторської фірми

У цьому випадку аудиторській організації пропонується вибір:

- погодитись на умови замовника аудиту;
- висунути зустрічні пропозиції та почати наступний раунд переговорів і узгоджень умов;
- відмовитись від роботи із цим клієнтом, якщо вимоги замовника неприйнятні для аудитора.

Вибір клієнта аудиторською фірмою відбувається у наступному порядку (рис. 3.3):

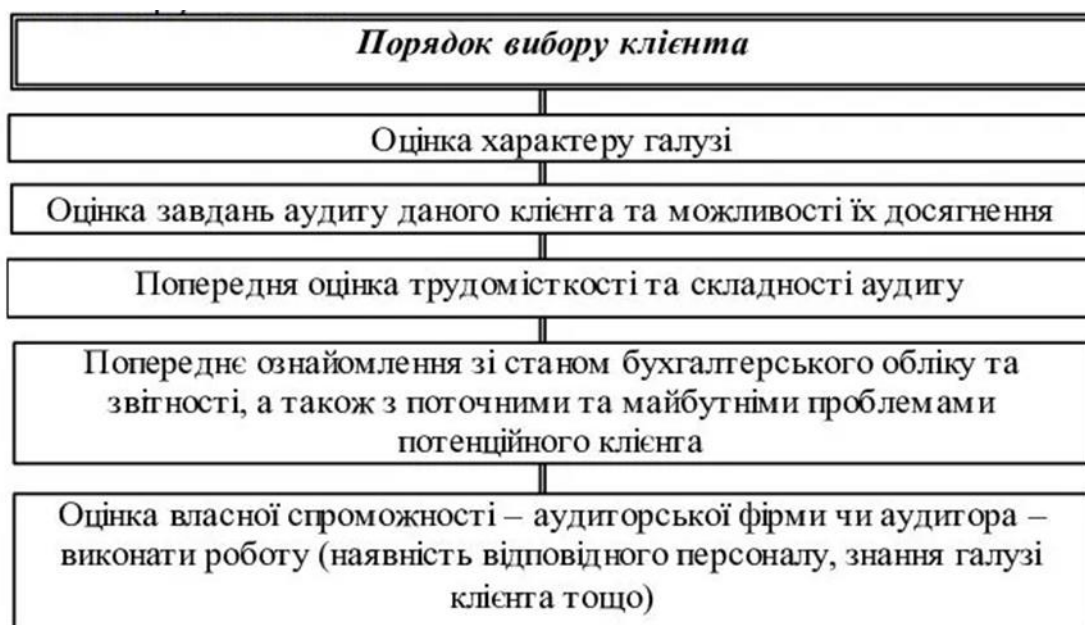


Рисунок 3.3 - Порядок вибору клієнта аудиторською фірмою

3.2 Договір про надання аудиторських послуг

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

Договір документально засвідчує, що сторони дійшли згоди з усіх пунктів, обумовлених у ньому. Для того, щоб уникнути неправильного розуміння сторонами взятих на себе обов'язків, умов їх виконання та

прийнятого рівня відповідальності, необхідно максимально ясно обумовити всі суттєві аспекти взаємовідносин, які виникають у зв'язку з його укладанням.

До складання і підписання договору аудитор повинен ознайомитися з підприємством-клієнтом. Це передбачає особисте спілкування з керівництвом підприємства, вивчення засновницьких документів, результатів попередньої аудиторської перевірки, загальний огляд звітності, визначення рівня аудиторського ризику й оцінювання можливості дотримання аудитором норм професійної етики та загальних принципів при виконанні перевірки.

Зазначений етап підготовки договору починається після попереднього ознайомлення з діяльністю економічного суб'єкта і прийняття рішення про можливість надання аудиторських послуг. Він провадиться з метою визначення трудомісткості, вартості та строків надання аудиторських послуг, потреби в залученні сторонніх консультантів і експертів.

Договір про надання аудиторських послуг може мати разовий (одноразове надання послуги) чи довготерміновий характер (неодноразове надання послуг протягом певного періоду часу), виходячи з наявності в аудиторській організації відповідного свідоцтва. У разі повторної домовленості про здійснення аудиторських послуг умови договору можуть переглядатись та повинні оформлятися письмово. Предметом такого договору можуть бути як послуги з проведення аудиту безпосередньо, так і супутні аудиту послуги.

Види договорів з надання послуг аудиторських фірм наведено на рис. 3.4.

Порядок підготовки, умови та зміст договору на проведення аудиту в Україні регулюються Національним нормативом аудиту й іншими нормами Цивільного кодексу України.

Так, у нормативі вказується, що договір має містити такі положення:

- мета аудиту;
- масштаб аудиту, включаючи посилання на чинне законодавство, нормативи (необхідний обсяг та глибину перевірки; склад, кількість і обсяг аудиторських процедур);

— можливість доступу до будь-якої інформації стосовно аудиту (документів, записів, спеціалістів клієнта, третіх осіб);

— відповідальність керівництва підприємства за надану інформацію;

<i>Договори</i>	
<i>На аудит</i>	Угода між аудитором і замовником на перевірку достовірності звітності, складеної суб'єктом господарювання, та надання аудиторського висновку
<i>На експрес-перевірку</i>	Угода на оперативне вивчення протягом чітко обумовленого часу певного питання з наданням консультації замовнику або письмового висновку
<i>На надання консультаційних послуг</i>	Передбачає надання відповідей на конкретні питання адміністрації підприємства, пов'язані з поточними проблемами, коли аудитор пропонує керівництву свій варіант вирішення проблеми. Предметом такого консультування є питання, вирішення яких регламентується великою кількістю законодавчих актів. При цьому передбачається, що консультант володіє цією проблемою набагато краще, ніж замовник
<i>На бухгалтерське обслуговування</i>	Угода, за якою аудиторська фірма бере на себе зобов'язання вести облік замовника на певних умовах
<i>На разову консультацію</i>	Полягає у відповіді аудитором на конкретно поставлені замовником питання у визначений термін. Консультації можуть надаватись усно або у письмовій формі. Предметом договору є консультування компетентним аудитором замовника з певного питання або групи питань
<i>На абонентське обслуговування</i>	Передбачає довгострокову взаємодію аудитора та замовника, який аудиторська фірма надає допомогу з усіх питань, що виникають у замовника у цей період або з конкретних пріоритетних сфер господарської діяльності. В межах такого договору аудитор може запрошувати замовника на наради, семінари, надавати індивідуальні консультації, проводити навчальні заняття тощо

Рисунок 3.4 -Види договорів з надання послуг аудиторських фірм

— умови відповідальності за початкові залишки при першому проведенні аудиту та при попередніх перевірках іншим аудитором;

— вказівка на можливість і навіть імовірність того, що деякі можливо й суттєві помилки залишаться невиявленими аудитором у зв'язку із суттєвістю аудиту та іншими йому притаманними обмеженнями;

— форма, в якій замовник отримає результати роботи аудитора (обсяг та склад переданої замовнику документації).

Зміни чи додаткові угоди додаються до договору і є невід'ємною частиною.

Укладання договору на аудит, підписання його обома сторонами не дає ніякої гарантії отримання підприємством-клієнтом модифікованої думки, тобто не виключається можливість висловлення думки аудитора із застереженням, негативної або відмови від висловлення думки. Оплата підприємством-клієнтом виконаних належним чином робіт аудиторською фірмою (аудитором), обумовлених у договорі, здійснюється незалежно від результатів аудиту та виду аудиторського звіту, складеного аудитором. Договір набирає чинності з моменту його підписання.

Детальна структура договору може бути різною, проте його форма повинна відповідати загальноприйнятій в Україні формі складання договорів.

3.3 Методика проведення аудиту

Методики проведення аудиторських перевірок розробляються спеціалістами аудиторських фірм та є їх комерційною таємницею. Виділяють 4 основні підходи до створення методик аудиту:

- 1) бухгалтерський;
- 2) юридичний;
- 3) спеціальний;
- 4) галузевий.

Бухгалтерський підхід є традиційним. Його суть полягає в тому, що методики перевірки розробляються за розділами бухгалтерського обліку. Методики аудиторської перевірки за рахунками бухгалтерського обліку полягають у тому чи іншому наборі складових частин кожної аудиторської перевірки. У нормативах аудиту їх називають методиками перевірки оборотів та сальдо за рахунками бухгалтерського обліку.

Юридичний підхід уключає розроблення методик перевірки різних питань з юридичної точки зору. У деяких аспектах такі методики збігаються з бухгалтерськими, але вимагають більш глибокого вивчення правового аспекту господарської діяльності економічного суб'єкта в обліку. До таких методик можна віднести методику аудиту статутного капіталу, що містить експертизу правильності та повноти формування статутного капіталу, а також порядок перевірки правильності відображення в обліку розрахунків із засновниками.

Спеціальний підхід уключає розроблення методик перевірки груп економічних суб'єктів, об'єднаних загальною спеціальною ознакою (структура управління, структура капіталу, чисельність робітників, організаційно-правова форма, податковий режим).

При *галузевому підході* розробляються методики аудиту економічних суб'єктів залежно від виду їх діяльності та галузевої приналежності. До таких методик можна віднести методику аудиту підприємств торгівлі, сільськогосподарських підприємств, банків, страхових організацій. У них відображені особливості перевірки складу витрат на виробництво продукції, організацію управлінського обліку.

Виділяють основні положення, що є складовими частинами методики:

1. Нормативне забезпечення для проведення аудиту (зовнішнє, внутрішнє).
2. Предметна область проведення перевірок.
3. Методика перевірки розділів обліку .
4. Особливості проведення аудиту в умовах комп'ютерного оброблення даних.

Необхідно підкреслити вимоги до оформлення методики детальної перевірки. Не дивлячись на те, що розроблення методики є внутрішнім питанням фірми, вона повинна бути оформлена як відповідний документ нормативно- довідкового характеру.

При різних методиках використовують сучасні методи і методичні прийоми: фізична перевірка, документальна перевірка (формальна,

арифметична, по суті), зустрічна перевірка, підтвердження, спостереження, опитування, тестування,

3.4 Методичні прийоми організації аудиторської перевірки

Виділяють чотири основні методи організації перевірки: суцільна перевірка (документальна і фактична), вибіркова, аналітична, комбінована (рис. 3.5).

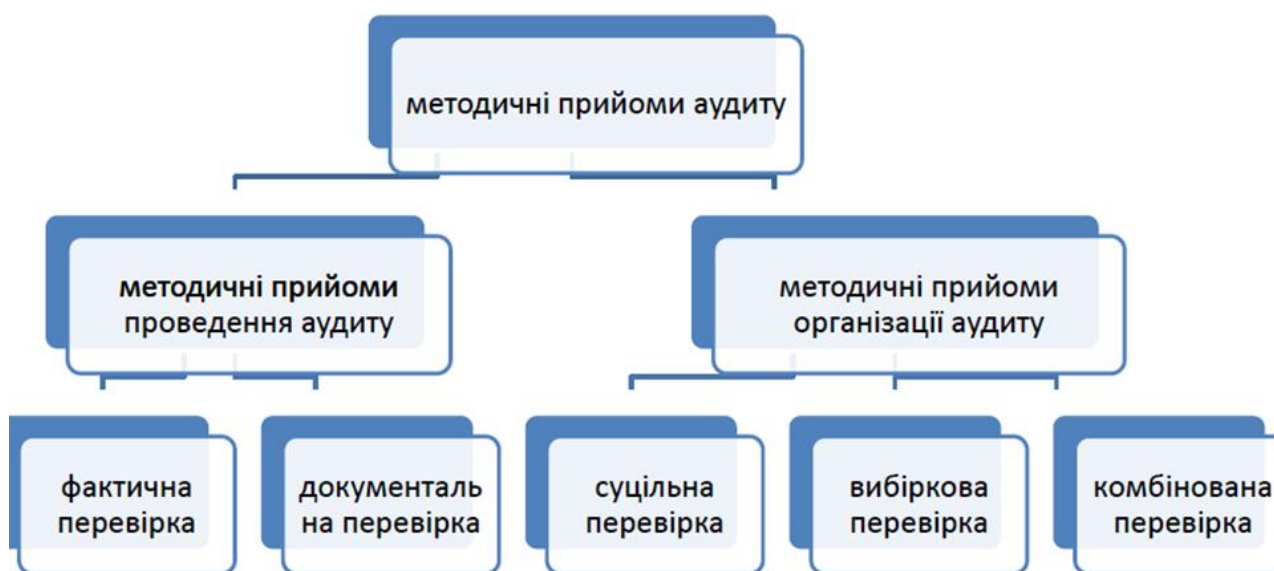


Рисунок 3.5 – Методичні прийоми

При суцільній перевірці перевіряються всі масиви інформації без виключення стосовно господарських процесів, що відбувалися у клієнта за період, який перевіряється.

На підставі суцільної перевірки аудитор робить висновок щодо достовірності, доцільності та законності відображення в бухгалтерському обліку й звітності дій і подій, здійснених економічним суб'єктом за весь період, що перевіряється (рис. 3.6).



Рисунок 3.6 – Етапи і види суцільної перевірки (документальної і фактичної)

Вибіркова перевірка – передбачає застосування аудиторських процедур менше ніж до 100% масивів інформації, які дозволяють аудитору отримати аудиторські докази й, оцінивши окремі характеристики вибраних даних, розповсюдити дієвість цих доказів на всю сукупність даних. Вибірковий метод перевірки дозволяє аудитору з найменшими втратами скласти думку про достовірність, доцільність та законність господарських операцій, відображених у бухгалтерському обліку.

Ризик невиявлення збільшується, оскільки за межами вибірки можуть залишитися факти порушень і помилок. Якщо при вибіркового дослідженні встановлені серйозні порушення, то проводиться перевірка суцільним методом.

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

Комбінована перевірка – це поєднання суцільної, вибіркової та аналітичної перевірок.

Запитання для самоперевірки:

1. Укажіть призначення листа-зобов'язання.
2. Яким чином можуть бути врегульовані відносини між аудиторською фірмою та підприємством - замовником ?
3. Які обов'язкові вказівки з умов аудиторської перевірки, зобов'язань має містити лист-зобов'язання ?
4. Яка послідовність підготовки й підписання договору на проведення аудиту?
5. Назвіть основні підходи до створення методик аудиту та дайте їм характеристику.
6. Назвіть складові частини методики аудиту.
7. Методи організації аудиторської перевірки.
8. Назвіть етапи і види суцільної перевірки (документальної і фактичної)

ТЕМА 4. АУДИТОРСЬКИЙ РИЗИК І ОЦІНЮВАННЯ СИСТЕМИ ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ

План

- 4.1 Поняття аудиторського ризику.
- 4.2 Методи визначення розміру аудиторського ризику
- 4.3 Оцінювання властивого ризику.
- 4.4 Оцінювання ризику внутрішнього контролю.
- 4.5 Оцінювання ризику невиявлення викривлень у фінансових документах.
- 4.6 Поняття помилок і шахрайства, методи їх виявлення.

Література:

1. Закон України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» (Відомості Верховної Ради (ВВР), 2018, № 9, ст.50)// Урядовий кур'єр від 14.02.2018 — № 31.
2. Конспект лекцій з курсу "Аудит" : для студ. денної і заочної форми навч. екон. спец. / уклад.: Ю. Н. Мардус; Нац. техн. ун-т "Харків. політехн. ін-т". – Харків : НТУ "ХПІ", 2019. – 180 с.
3. Методичні вказівки до виконання контрольної роботи з курсу "Аудит" : для студ. денної та заочної форм навч. екон. спец. / уклад.: Н. Ю. Мардус ; Нац. техн. ун-т "Харків. політехн. ін-т". – Харків : НТУ "ХПІ", 2019. – 53 с.
4. Мардус Н.Ю. Аудит : навч. посіб. / Н.Ю. Мардус, О.О. Фальченко: за ред. Л.Л. Яковлева. – Х. : НТУ“ХПІ”, 2014. – 178 с.
5. Текст лекцій з дисципліни “Управлінський аудит” для студентів першого (бакалаврського) рівня вищої освіти спеціальності 071 Облік і оподаткування спеціалізації «Облік, аудит і оподаткування» / уклад. Н.Ю. Мардус. – Х. : НТУ «ХПІ», 2020. – 170 с.

4.1 Поняття аудиторського ризику

Відповідно до Міжнародних стандартів аудиту аудиторський ризик являє собою можливу небезпеку того, що аудитор висловить невідповідну аудиторську думку у випадках, коли у фінансовій звітності мають місце суттєві перекручення.

Аудиторський ризик - це ризик того, що аудитор може висловити неадекватну думку в тих випадках, коли в документах бухгалтерської звітності існують суттєві перекручення. Інакше кажучи, за неправильно підготовленою звітністю буде представлено аудиторський звіт без зауважень і навпаки (рис. 4.1).

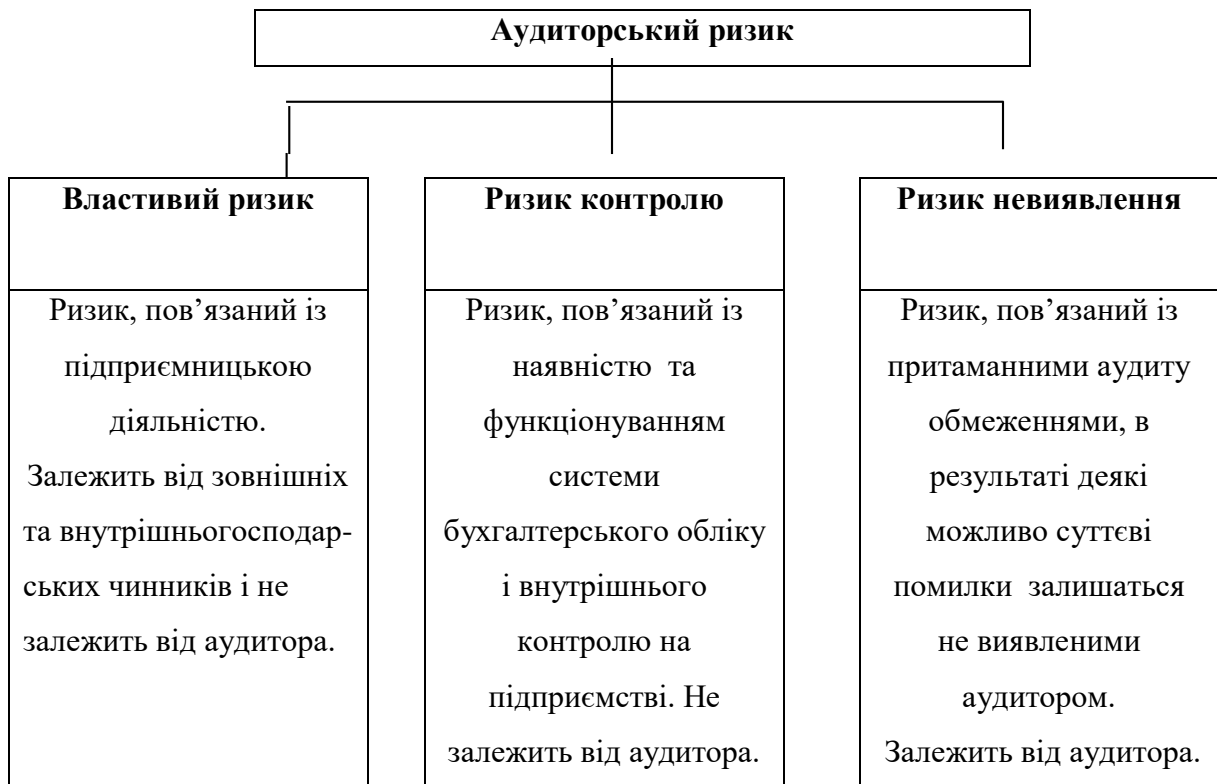


Рисунок 4.1 - Аудиторський ризик

Аудиторський ризик (ризик аудиту, або загальний ризик) має три складові (рис. 4.1):

- властивий ризик;
- ризик системи контролю (ризик контролю);
- ризик невиявлення помилок (ризик невиявлення).

Властивий ризик являє собою здатність до суттєвих перекирчень залишку по певному бухгалтерському рахунку, по певній категорії, певному класу операцій або здатність до перекирчень по цих показниках у комплексі з перекирченнями по інших рахунках чи операціях за умови відсутності відповідних заходів внутрішнього контролю підприємства.

Ризик контролю полягає в тому, що системи бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю не завжди зможуть функціонувати настільки ефективно, щоб помилки, які можуть трапитися у залишку по певному рахунку

або у певній категорії операцій, могли бути вчасно попереджені, викриті й виправлені персоналом підприємства.

Ризик невиявлення помилок полягає в тому, що аудиторські процедури підтвердження не завжди можуть виявити помилки, що існують у залишку по певному рахунку чи певній категорії операцій, які можуть бути суттєвими самі по собі або у комплексі з перекрученнями по інших залишках чи операціях.

Аудиторський ризик можна класифікувати за такими ознаками:

- 1) контроль із боку аудитора;
- 2) час виникнення ризику;
- 3) ступінь ризикованості;
- 4) ставлення до підприємства, що перевіряється;
- 5) ставлення до аудиторського підприємства.

1. *Контроль із боку аудитора.* За цією ознакою ризик розподіляється на такий, що контролюється та не контролюється аудитором. Властивий ризик і контрольний ризик не підлягають перевірці з боку аудитора. Аудитор може лише оцінити їх, але не може ніяк змінити.

Ризик невиявлення помилок може контролюватися аудитором шляхом вибору та проведення відповідних процедур. Але якщо аудитор працює з підприємством, що перевіряється тривалий час (5—6 років), то він спроможний частково контролювати властивий ризик і ризик контролю підприємства-клієнта. Це досягається постійними консультаціями щодо напрямів подальшого розвитку підприємства-клієнта.

2. *За часом виникнення* аудиторський ризик можна класифікувати як такий, що виник до початку аудиторської перевірки (ризик властивий та ризик контролю) і під час її проведення (ризик невиявлення).

3. *Ступінь ризикованості.* Не існує підприємств, які б мали однаковий ступінь ризику під час проведення аудиторської перевірки. На кожному підприємстві рівень ризику завжди буде різним. Його можна класифікувати як високий, середній, низький. Проте така класифікація є дуже узагальненою і може бути значно розширена.

4. *Стосовно підприємства, що перевіряється, ризик може бути внутрішнім, тобто таким, який виникає на підприємстві, та зовнішнім. До внутрішнього належить ризик контролю і властивий ризик, до зовнішнього — ризик невиявлення викривлень.*

5. *Стосовно аудиторського підприємства ризик класифікується як протилежний за попередньою ознакою. Для нього властивим ризиком буде ризик невиявлення викривлень, а зовнішнім — ризик властивий та ризик контролю.*

Важливим питанням є методика визначення розміру аудиторського ризику. Разом із тим у світі не існує загальноприйнятої методики його визначення, як не існує і науково обґрунтованих підходів до його оцінювання.

4.2 Методи визначення розміру аудиторського ризику

Аудитори використовують два основних методи оцінювання аудиторського ризику :

- оціночний (експертний, інтуїтивний);
- кількісний.

За першим методом аудитор шляхом виконання окремих процедур оцінює його складові оцінками “низький” – “високий”. Потім залежно від комбінацій складових оцінок визначається загальна оцінка аудиторського ризику.

Другий метод передбачає оцінювання як складових аудиторського ризику, так і його загального рівня в діапазоні від 0 до 1 або від 0 до 100% за формулою (факторною моделлю):

$$AP = BP * PK * PH, \quad (4.1)$$

де AP — загальний аудиторський ризик; BP — властивий ризик;

PH — ризик невиявлення; PK — ризик системи контролю.

Наведена модель є простою, але вона дозволяє зрозуміти суть аудиторського ризику. Разом із тим визначити цю величину за допомогою даної

моделі досить складно. Найчастіше аудиторі встановлюють спочатку величину аудиторського ризику (АР), потім визначають величину властивого ризику і ризику контролю, для того щоб розрахувати прийнятну величину ризику невиявлення та спланувати необхідні аудиторські процедури.

Незважаючи на те, що можуть виникнути ситуації, за яких $BP = 0$ або $PK = 0$, аудитор не може відмовитись від проведення аудиторських процедур, хоча за формулою АР в обох випадках теж буде дорівнювати нулю.

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 %).

При цьому 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%) при високих ризиках системи обліку та внутрішнього контролю. У цьому випадку загальний аудиторський ризик буде також дуже високим, чого допускати не можна, оскільки перевірка вважатиметься такою, що проведена не належним чином;

— аудиторська перевірка буде визнана незадовільною, якщо аудитор установить низький ризик виявлення за повної недовіри до систем обліку і внутрішнього контролю підприємства.

Багато фірм узагалі не роблять спроб застосувати числові значення для визначення рівнів ризику та просто характеризують їх як "високий", "середній" і "низький". Американські фахівці вважають, що немає необхідності кількісно встановлювати аудиторський ризик або його складові за допомогою математично обґрунтованих моделей оцінювання, оскільки неможливо об'єктивно враховувати визначені компоненти аудиторського ризику у зв'язку з

великою кількістю змінних, котрі впливають на них, і суб'єктивного характеру багатьох із цих змінних.

Відповідно багато аудиторів не вдаються до спроб розподілити встановлені розміри за чинниками ризику. Вважається, що аудитор завжди повинен розглядати ризик за кожним класом суджень, пов'язаним із кожним значним рахунком чи класом операцій.

Підставою для оцінювання аудитором рівня внутрішнього ризику і ризику при здійсненні контролю є інформація про клієнта та його бізнес. Значна частина такої інформації має загальний характер і залежить від особливостей діяльності підприємства, галузі промисловості, в якій воно працює, законодавчих та нормативних документів, що стосуються галузі промисловості, а також особливостей фінансової діяльності підприємства і зв'язку між даними фінансового й оперативного характеру. Аудитор повинен також розуміти структуру контролю на підприємстві, що необхідно для правильного оцінювання ризику при проведенні контролю і складанні плану здійснення перевірки.

4.3 Оцінювання властивого ризику

Властивий ризик виникає за умов, не пов'язаних з особливостями контролю на підприємстві. Умови для нього існують на макроекономічному рівні, і визначений вплив справляють зовнішні чинники: зміни обставин, пов'язаних із веденням бізнесу, урядові рішення та інші чинники економічного характеру. Такий вид ризику характерний для різноманітних господарських операцій підприємства. Інформація про умови властивого ризику надходить в основному із зовнішніх джерел. Властивий ризик, звичайно, не є причиною використання особливих процедур контролю і бухгалтерського обліку.

Оцінюючи властивий ризик, аудитор покладається на своє професійне міркування, враховуючи такі чинники.

На рівні фінансової звітності:

- чинники, що впливають на галузь діяльності;

- чесність керівництва;
- характер бізнесу суб'єкта аудиторської перевірки;
- знання і досвід керівництва;
- зміни складу керівництва;
- компетентність керівництва;
- незвичайний вплив на керівництво певних обставин.

На рівні сальдо рахунків і класу (категорій) операцій:

- рахунки фінансової звітності, на які можуть вплинути перекручення;
- складність основних операцій та інших подій, що потребують залучення експертів;
- роль суб'єктивізму при визначенні сальдо рахунків;
- схильність активів до втрати або незаконного привласнення;
- завершення незвичайних і складних операцій, особливо в кінці чи ближче до кінця звітного періоду;
- операції, які не можуть бути здійснені за звичайних обставин (котрі не підлягають процедурі звичайного оброблення).

4.4 Оцінювання ризику внутрішнього контролю

Нормативи аудиту вимагають від аудитора оцінювання ризику невідповідності внутрішнього контролю в два етапи: попереднє й остаточне оцінювання ризику невідповідності внутрішнього контролю.

Система внутрішнього контролю – це сукупність правил та процедур контролю, запроваджених керівництвом підприємства для досягнення поставленої мети, а саме забезпечення стабільного й ефективного функціонування підприємства.

Уся система внутрішнього контролю спрямована на реалізацію наступних задач:

- 1) забезпечити послідовну та ефективну діяльність фірми;
- 2) дотримуватися основної стратегії фірми;
- 3) забезпечувати збереження активів;

4) сприяти вчасному і повному відображенню операцій в обліку.

Питання про необхідність внутрішнього контролю та про обсяг перевірки ним різних сторін діяльності підприємства розв'язується керівництвом фірми самостійно. Адміністрація малих підприємств меншою мірою потребує внутрішнього контролю, тому що безпосередньо бере участь у поточній діяльності фірми. Але існують певні обмеження ефективності внутрішнього контролю:

- не можна бути впевненим у відсутності корисливих намірів у керівництва;
- керівництво часто ігнорує контроль, який само встановило;
- розподіл контролюючої функції може бути проігнорований;
- не дивлячись на відбір кваліфікованих кадрів, можливий вплив на них як зсередини фірми, так і зовні;
- можливі помилки та неточності у записах, підрахунках, у результаті нерозуміння завдання, втоми або неохайності.

На першій стадії аудитор повинен оцінити ризик невідповідності внутрішнього контролю для кожного суттєвого залишку за бухгалтерськими рахунками чи суттєвою операцією.

Проводячи попереднє оцінювання, аудитор використовує такі тести:

- перевірка первинних документів;
- проведення опитування і спостереження щодо процедур внутрішнього контролю, стосовно яких немає змоги здійснити наскрізну перевірку;
- повторення процедур внутрішнього контролю.

Під час збирання доказів функціонування системи внутрішнього контролю аудитор ураховує спосіб їх отримання, послідовність, із котрою вони накопичувалися протягом певного періоду, та досвід особи, яка отримала такі докази.

Аудитор фіксує у робочих документах зібрані відомості про систему обліку і внутрішнього контролю, розраховує ризик невідповідності внутрішнього контролю. Якщо ризик невідповідності внутрішнього контролю

оцінюється аудитором як незначний, він пояснює в документах обґрунтування своїх висновків.

На другій стадії аудитор постійно переглядає правильність зробленого ним оцінювання ризику невідповідності внутрішнього контролю (до самого моменту завершення підготовки аудиторського звіту) і вносить відповідні корективи.

4.5 Оцінювання ризику невиявлення викривлень у фінансових документах

Ризик невиявлення (його рівень) пов'язаний з обсягом та характером проведення аудиторських процедур по суті. Перші дві складові загального аудиторського ризику безпосередньо впливають на характер, обсяги і витрати часу на виконання необхідних аудиторських процедур. Як правило, аудитор регулює (доводить) розмір загального аудиторського ризику до прийнятної величини збільшення аудиторських процедур. Разом із тим, як зазначено в нормативі аудиту, ризику невиявлення не можна уникнути, коли аудиторські докази мають переконливий, а не вичерпний (абсолютно точний) характер.

Результати оцінювання властивого ризику та внутрішнього контролю перебувають у зворотній залежності від прийнятого рівня невиявлення викривлень. Це означає, що чим нижчий ризик викривлення матеріалів, тим вищим є прийнятий рівень невиявлення викривлень при плануванні аудитором перевірок на суттєвість, які спрямовані на обмеження обсягу аудиту, і навпаки.

Ризик невиявлення помилок безпосередньо пов'язаний із проведенням незалежних процедур перевірки. Зроблене аудитором оцінювання невідповідності внутрішнього контролю й оцінювання властивого ризику впливає на характер, строки та обсяг аудиторських процедур, які виконуються аудитором із метою зменшення ймовірності невиявлення помилок і перекручень. Певний ризик невиявлення помилок існує завжди, навіть коли аудитор перевірить усі залишки за рахунками або всі види операцій, тому що

більша частина аудиторських доказів має скоріше аргументаційний, ніж підсумковий характер.

Таким чином, визначення всіх складових аудиторського ризику є одним із головних завдань на стадії попереднього обстеження. Аудитор повинен не лише констатувати розмір ризику, а спланувати ризик невиявлення помилок на допустимому рівні.

4.6 Поняття помилок і шахрайства, методи їх виявлення

Фінансова звітність та інша обліково-економічна інформація, як відомо, має схильність до перекручень, які можуть бути результатом помилок і шахрайства. Перекручення, що можуть мати місце у фінансовій звітності, класифікують за двома ознаками:

- ненавмисне перекручення;
- навмисне перекручення.

Класифікація перекручень є юридичною проблемою, тому вона не може розв'язуватись аудитором.

Згідно з Міжнародними стандартами аудиту термін “помилка” означає ненавмисні перекручення (похибки) фінансової звітності, такі, як:

- арифметичні помилки або описки в первинних документах, облікових
- реєстрах і фінансовій звітності;
- пропущення фактів та їх неправильна інтерпретація;
- неправильне використання облікової політики.

Помилка - ненавмисне перекручення фінансової інформації в результаті арифметичних або логічних помилок в облікових записах і розрахунках, недогляду в дотриманні повноти обліку, неправильного відображення в обліку фактів господарської діяльності, наявності складу майна, вимог і зобов'язань, невідповідне відображення записів в обліку”.

Згідно з Міжнародними стандартами аудиту термін “шахрайство” означає навмисні дії однієї чи кількох осіб із числа керівників або

співробітників суб'єкта чи третіх осіб, які призвели до неправильного подання фінансової звітності”.

Шахрайство - навмисно неправильне відображення і представлення даних обліку та звітності службовими особами і керівництвом підприємства”.

Відповідно до Міжнародних стандартів аудиту ознаки шахрайства мають такі дії навмисного характеру:

- маніпуляція, фальсифікація, змінення облікових записів і документів;
- незаконне привласнення активів;
- приховування або пропущення інформації про операції в документах, облікових записах;
- відображення в обліку незвичних операцій;
- неправильне використання облікової політики;
- неправильне оцінювання активів та неправильне їх списання;
- невідповідне відображення записів в обліку.

Маніпуляція обліковими записами - зумисне використання неправильних (некоректних) бухгалтерських проводок чи сторнуючих записів із метою перекручення даних обліку та звітності.

Фальсифікація бухгалтерських документів і записів - оформлення наперед неправильних або фальсифікованих документів бухгалтерського обліку і записів у реєстрах бухгалтерського обліку.

Невідповідне відображення записів у реєстрах обліку - ненавмисне або навмисне відображення фінансової інформації в системі рахунків у неповному обсязі, в оцінці, яка відрізняється від прийнятих норм, і т. ін.

Незвичайні операції - угоди й господарчі операції, платежі, котрі, на думку аудитора, зайві, недоречні чи надмірні за певних обставин.

Помилки та шахрайство можуть мати місце в обліково-економічній інформації з різних причин, які поділяються на зовнішні й внутрішньогосподарські (рис. 4.1).

Відповідальність керівництва підприємства за фінансову звітність підприємства разом із відповідальністю за попередження та виявлення фактів

шахрайства й помилок покладається на керівництво підприємства, котре постійно підтримує відповідність і ефективність систем обліку та внутрішнього контролю підприємства.

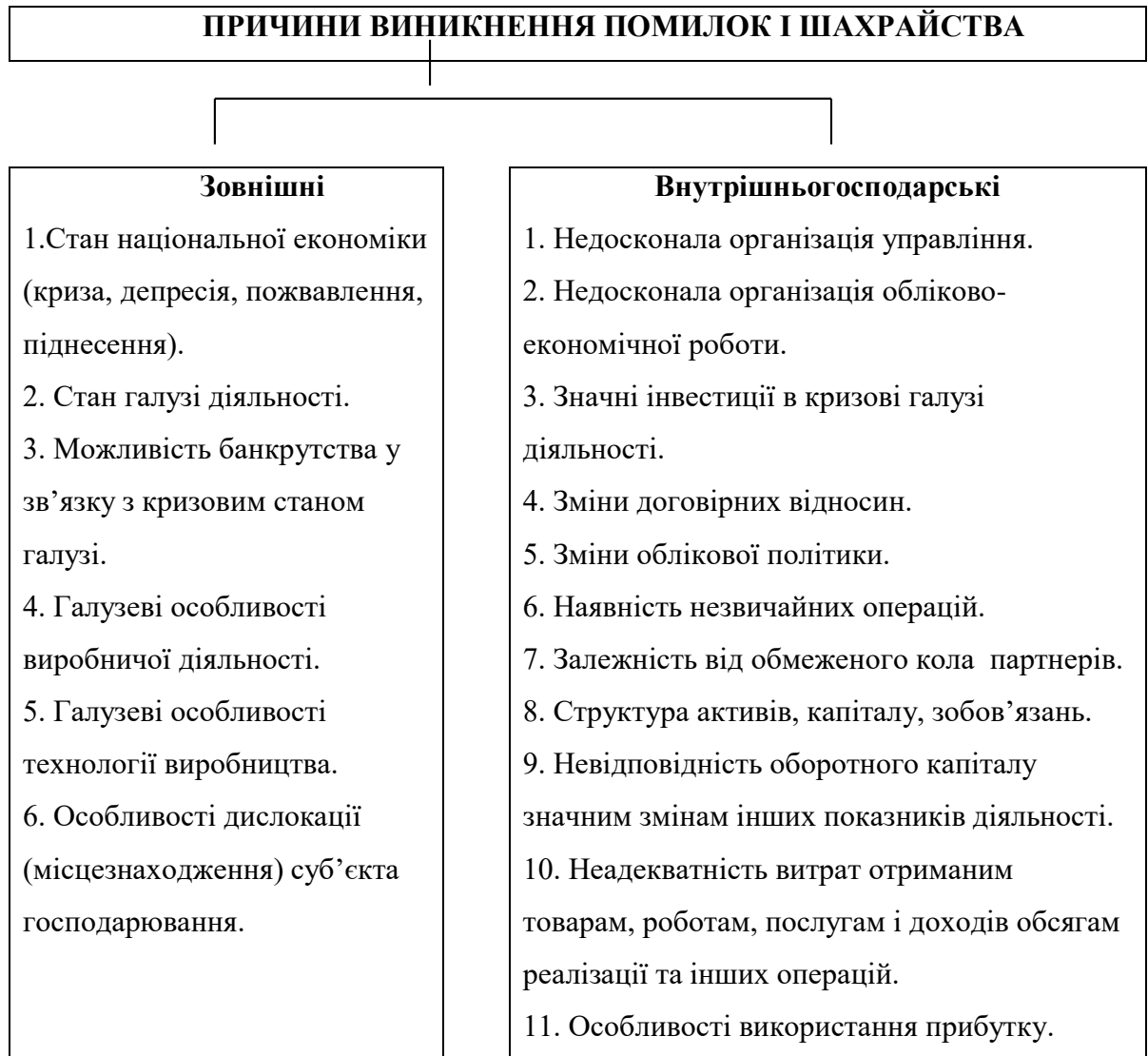


Рисунок 4.2 - Причини виникнення помилок і шахрайства

Аудитору необхідно враховувати, що деякі системи обліку і внутрішнього контролю справляють враження як нормально функціональні в цілому, але все-таки не дають можливості з'ясувати ймовірність існування помилок та шахрайства.

Керівництво підприємства також несе відповідальність за надання користувачам можливості ознайомлення з документами фінансової звітності

підприємства та змістом аудиторського звіту стосовно цієї фінансової звітності.

Відповідальність аудитора за аудиторський звіт про фінансову звітність підприємства і не має відповідати за виявлення абсолютно всіх фактів шахрайства та помилок, котрі можуть істотно вплинути на достовірність фінансової звітності підприємства. Проте аудитор повинен отримати 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, що істотно впливають на фінансову звітність підприємства, можуть бути виявлені аудитором. Тому він несе відповідальність за правильність і відповідність використаних під час аудиту процедур перевірки та за остаточну думку в аудиторському висновку, який складається за результатами проведеної аудиторської перевірки.

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

Під час планування аудиторської перевірки аудитор повинен оцінити ризик того, що помилки та шахрайство можуть спричинити значні перекручення у фінансовій звітності підприємства, і звернутися до його керівництва із запитом про те, чи всі помилки та випадки шахрайства документально оформлені й подані йому.

Під час перевірки повноти та достовірності фінансової звітності підприємства аудитор може виявити шахрайство або помилку. Як у випадку шахрайства, так і при виявленні помилок існують випадки, які прямо вказують на ймовірність їх існування, тобто відхилення від:

- діючих українських законів;
- чинних в Україні правил організації та методології бухгалтерського обліку;
- принципів бухгалтерського обліку;

– прийнятої облікової політики відображення в бухгалтерському обліку окремих господарських операцій і оцінки вартості майна.

Трапляються ситуації та події, котрі підвищують ризик виникнення помилок та шахрайства, а саме:

– питання, які стосуються належної компетенції та професійного досвіду керівництва;

– незвичайні складні обставини як на підприємстві, так і поза його межами, незвичайні операції;

– труднощі, що виникають, коли аудитор хоче отримати достатні та необхідні аудиторські докази.

На підставі зробленого оцінювання ризику аудитор має вибрати такі аудиторські процедури, котрі дадуть йому впевненість у тому, що перекручення в офіційно оприлюдненій фінансовій звітності підприємства, які впливають із наявних помилок та шахрайства, будуть виявлені.

Під час планування аудиторської перевірки аудитор повинен прогнозувати за даними тестового опитування наявність або можливість існування помилок чи шахрайства.

Основними процедурами виявлення обману та помилок є:

- 1) зустрічна перевірка;
- 2) документальне підтвердження;
- 3) свідчення персоналу підприємства;
- 4) арифметична перевірка.

Аудитор має навести відповідні аудиторські докази того, що помилки й шахрайство, які можуть належати до суттєвих у фінансовій звітності підприємства, не знайдені, а якщо знайдені, то вони відповідним чином виправлені в обліку, і результат їх виправлення вплинув на окремі позиції фінансової звітності підприємства. Імовірність виявлення помилок значно більша, ніж виявлення випадків шахрайства, тому воно зазвичай виявляється аудитором уже як фактично здійснене й попередити його дуже важко.

Якщо аудитор отримав докази навмисних дій клієнта, це дає йому право висловити недовіру до того, що бухгалтерські реєстри і документи відображають дійсний стан справ. Утім аудитор повинен спланувати та провести аудит, керуючись принципом професійного скептицизму. Він не може припускати, що керівництво підприємства є нечесним, але і не може припускати, що воно є безумовно чесне.

Заходи, які проводяться за обставин, коли існує інформація про те, що помилки або шахрайство можуть існувати

Якщо в результаті проведених заходів щодо оцінювання ризику невиявлення помилок і шахрайства з'ясується потенційна можливість того, що помилки та шахрайство існують, аудитор повинен зробити аналіз впливу цих помилок на фінансову звітність підприємства. Якщо аудитор упевнений, що такі помилки та випадки шахрайства мають істотний вплив на фінансову звітність підприємства, йому необхідно підготувати відповідні зміни в процедурах перевірки чи зробити додаткові процедури перевірки.

У разі виявлення помилок та шахрайства аудитор має відобразити їх сутність, а саме: зміст помилки, посилання на норму закону або іншого нормативного документа, навести перелік і додати необхідні документи, які підтверджують наявність перекручень, пояснення посадових осіб із цього приводу, перелік посад та прізвища посадових осіб, котрі припустилися помилок і шахрайства, а також осіб, які санкціонували такі перекручення, назви підрозділів, розмір заподіяної шкоди та інші відомості.

Незважаючи на те що аудитор ураховує при формуванні своєї думки лише суттєві перекручення фінансової звітності, у процесі аудиту він повинен зафіксувати всі виявлені ним помилки і факти шахрайства, довести їх до відома замовників аудиту. При визначенні необхідності представлення інформації підприємству, котрому потрібно надати інформацію про можливі або наявні факти шахрайства чи суттєві помилки, аудитор повинен урахувати всі пов'язані із цим обставини. Щодо фактів шахрайства аудитор має оцінити участь у цьому керівних осіб підприємства. У більшості випадків про існування

шахрайства буде доцільно повідомити керівника особи, яка задіяна у шахрайстві та займає службову посаду на рівень нижчу, ніж її безпосередній керівник. Якщо до шахрайства причетний найвищий керівник підприємства (директор) аудитор має право і повинен отримати юридичну консультацію від іншого фахівця (юриста чи адвоката) стосовно своїх подальших дій або напрямів аудиту.

Подальші дії аудитора залежать від конкретних обставин, але одержана аудитором інформація щодо помилок та шахрайства впливає на його думку стосовно перевіреної фінансової звітності і виду аудиторського звіту. Якщо аудитор дійшов висновку, що помилки та шахрайство є істотними на рівні фінансової звітності підприємства й не можуть бути відповідно в ній відображені або не можуть бути зроблені виправлення звітності, то йому слід дати аудиторський звіт негативного характеру чи відмовитися від висновку.

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

В обов'язки аудитора не входить повідомлення про знайдені ним порушення ще когось, крім керівництва (власників) підприємства.

В інших випадках аудитор не має права надавати інформацію про факти порушень законодавства або надавати які-небудь документи стороннім підприємствам чи особам.

Сторонні користувачі фінансової звітності підприємства мають право вимагати надання їм інформації про результати проведеного аудиту й отримати

аудиторський звіт для ознайомлення тільки від керівництва або власників підприємства, якщо такі сторонні користувачі бажають мати уявлення про стан справ на підприємстві.

Аудитор може відмовитися від подальшого обслуговування клієнта, якщо клієнт не враховує його зауважень стосовно існування помилок і шахрайства, навіть коли шахрайство істотно не впливає на фінансову звітність підприємства. Таким прикладом може бути ситуація, коли аудитор знає, що до таких фактів має відношення вище керівництво підприємства і це впливає на достовірність та повноту інформації, наданої аудитору під час проведення аудиторської перевірки, а також на можливість постійної співпраці аудитора із цим клієнтом. Під час прийняття такого рішення аудитор обов'язково повинен одержати юридичну консультацію із цього питання для підтвердження його правильності.

Запитання для самоперевірки:

1. Дайте визначення категорії «ризик».
2. Наведіть класифікацію ризиків.
3. Дайте визначення аудиторського ризику.
4. У чому полягає суть властивого ризику?
5. Що являє собою ризик контролю?
6. У чому полягає суть невиявлення помилок?
7. Наведіть класифікацію аудиторських ризиків.
8. За якою факторною моделлю можна розрахувати загальний аудиторський ризик?
9. Які обмеження існують при плануванні аудиторського ризику?
10. Як оцінюється властивий ризик?
11. Назвіть стадії оцінювання ризику внутрішнього контролю.
12. Як оцінюється ризик невиявлення помилок?

13. Дайте визначення термінам “шахрайство”, “помилка”, “маніпуляція обліковими записами”, “фальсифікація бухгалтерських документів і записів”, “невідповідне відображення записів у реєстрах обліку”, “незвичайні операції”.

14. Окресліть відповідальність аудитора при виявленні помилок та шахрайства.

15. Яку відповідальність несе керівництво підприємства, що перевіряється?

16. Які основні процедури виявлення помилок і шахрайства?

17. Які заходи проводяться за обставин, коли існує інформація про наявність помилок та шахрайства?

18. Якими мають бути дії аудитора в разі виявлення помилок і шахрайства?

ТЕМА 5. ПЛАНУВАННЯ АУДИТУ

План:

1. Планування аудиту.
2. Стадії аудиту.
3. Процедури аудиту.

Література:

1. Закон України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» (Відомості Верховної Ради (ВВР), 2018, № 9, ст.50)// Урядовий кур'єр від 14.02.2018 — № 31.

2. Конспект лекцій з курсу "Аудит" : для студ. денної і заочної форми навч. екон. спец. / уклад.: Ю. Н. Мардус; Нац. техн. ун-т "Харків. політехн. ін-т". – Харків : НТУ "ХПІ", 2019. – 180 с.

3. Методичні вказівки до виконання контрольної роботи з курсу "Аудит" : для студ. денної та заочної форм навч. екон. спец. / уклад.:', Н. Ю. Мардус ; Нац. техн. ун-т "Харків. політехн. ін-т". – Харків : НТУ "ХПІ", 2019. – 53 с.

4. Мардус Н.Ю. Аудит : навч. посіб. / Н.Ю. Мардус, О.О. Фальченко: за ред. Л.Л. Яковлева. – Х. : НТУ“ХПІ”, 2014. – 178 с.

5. Текст лекцій з дисципліни “Управлінський аудит” для студентів першого (бакалаврського) рівня вищої освіти спеціальності 071 Облік і оподаткування спеціалізації «Облік, аудит і оподаткування» / уклад. Н.Ю. Мардус. – Х. : НТУ «ХПІ», 2020. – 170 с.

6. Давидов Г. М. Аудит: Навч. посіб. –К.: Т-во “Знання”, КОО, 2001.- С.30-34.

5.1 Планування аудиту

У Великобританії, наприклад, щорічний аудит перестав бути добровільним і тепер є обов'язковим для всіх компаній з обмеженою відповідальністю. При цьому Рада з аудиторської практики має пропонувати аудиторам, як вони повинні виконувати передбачені законом обов'язки і наскільки далеко ці обов'язки мають поширюватися.

Аудитор повинен якісно планувати, виконувати і оцінювати свою роботу з тим, щоб забезпечити відповідність вищенаведеній вимозі: "Мати обґрунтовану можливість виявлення суттєвих перекручень". Аудит має проводитися так, щоб забезпечити гарантію розкриття суттєвих неточностей у бухгалтерському фінансовому обліку та фінансовій звітності. Тому слід розумно його планувати.

Розрізняють два основних види неточностей: помилки і відхилення від норм.

На аудиторів покладається повна відповідальність за виявлення істотних зловживань адміністрації. Коли аудитору вдалося виявити зловживання, він повинен з'ясувати, яким чином вони позначилися на фінансовій звітності, а отже, йому слід взяти під сумнів правильність цієї інформації. Якщо адміністрація знала про виявлені аудитором факти незаконних дій, але не повідомила йому про них раніше, то виникає серйозний сумнів щодо довіри до такої адміністрації.

Вважаємо, що аудитор в обов'язковому порядку на самому початку аудиторського звіту повинен записати, що "за достовірність даних обліку і

звітності несе відповідальність адміністрація суб'єкта підприємницької діяльності, що підлягав перевірці", чим знижується рівень ризику аудитора.

Розподіл і планування праці аудиторів здійснюється на підставі нормативів аудиту:

- планування аудиту;
- контроль якості роботи аудитора;
- основні принципи, що регулюють аудит.

Розподіл і планування праці аудиторів залежить також від вибраних варіантів проведення аудиту.

Можна виділити три такі варіанти:

1. Паралельний - сутність цього варіанта полягає у тому, що окремі аудитори перевіряють окремі об'єкти; аудиторський звіт (акт) формуються простим складанням матеріалів перевірки окремих об'єктів аудиту.

2. Паралельно-послідовний варіант - проведення аудиту може мати два різновиди. За першого різновиду окремий аудитор перевіряє один або кілька логічно пов'язаних між собою об'єктів аудиту. При цьому аудиторський звіт (акт) узагальнюються керівником робіт. Другий різновид передбачає просте складання матеріалів перевірки кожного об'єкта.

Варіанти проведення аудиту мають свої переваги та недоліки. Серед переваг слід визнати те, що паралельний і паралельно-послідовний методи проведення аудиту сприяють спеціалізації аудиторів за окремими об'єктами аудиту, що забезпечує дуже швидке і помітне підвищення кваліфікаційного рівня аудиторів, якості перевірки окремих його об'єктів, скорочення часу на проведення, підвищення якості перевірок у цілому (в основному за умов паралельно-послідовного варіанта проведення аудиту).

Недоліки цих методів полягають у тому, що не завжди бездоганно проведена перевірка окремих об'єктів забезпечує дійсну картину фінансового стану підприємства. Даний варіант найбільш виграшний із позицій підготовки кадрів і підвищення їх кваліфікації.

3. Послідовний варіант полягає в тому, що один аудитор (кілька аудиторів) виконує весь комплекс робіт аудиторської перевірки підприємства. Такий варіант потребує висококваліфікованих фахівців та може забезпечувати гарантовано високу якість проведення аудиту.

Перевагою такого варіанта є також і те, що аудитор працює з підприємством індивідуально, знає його негативні та позитивні сторони і може кваліфікованіше надавати йому аудиторські й консультативні послуги.

Недоліком цього варіанта проведення аудиту є, по-перше, неефективне використання висококваліфікованих працівників, по-друге, тривалі строки виконання аудиту найдовші і, по-третє, цей варіант має обмежені можливості щодо підготовки спеціалістів й обміну досвідом.

Нормування праці аудиторів - це процес устанавлення міри витрат праці на виконання певних обсягів робіт за визначений проміжок часу. При цьому трудомісткість може бути виражена або безпосередньо у затратах часу робітника потрібної кваліфікації на виконання одиниці роботи (норма часу), або через визначення чисельності робітників, необхідних для виконання всього обсягу робіт за визначений термін.

Устанавлення 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.

Аналітично-розрахунковий метод - це метод, який ґрунтується на раніше розроблених нормативних матеріалах, і його використання не вимагає значних витрат ресурсів на розроблення нових нормативних матеріалів, що потребує великих витрат.

Аналітично-розрахункові методи нормування праці диференціюються за видами нормативних матеріалів. Нормативи часу розраховуються за

факторами, які вирішальним чином впливають на трудомісткість робіт і можуть бути подані у вигляді рівнянь:

- мультиплікативних;
- адитивних;
- кратних.

Аналітично-дослідні методи базуються на безпосередньому вивченні витрат часу.

За їх допомогою можуть бути встановлені витрати праці у конкретних умовах підприємства. Але ці методи дуже трудомісткі.

Відповідно до вимог цих законів передбачено особливий підхід до метрології й організації фінансового контролю суб'єктів підприємницької діяльності. Серед різних видів фінансового контролю чільне місце займає аудиторський незалежний контроль, який здійснює на договірних засадах перевірку достовірності звітних даних, балансів, законності господарських операцій, аналіз фінансового стану, і водночас надає консультаційні послуги з економіки, права, фінансів, обліку тощо

Послідовність аудиторської перевірки діяльності підприємства складається з цілого ряду дій:

- збір і аналіз інформації, необхідної для оцінки достовірності бухгалтерського фінансового обліку та фінансової звітності суб'єкта підприємницької діяльності;

- визначення профілю та обсягу діяльності підприємства за установчими документами, за статутом, характером і змістом його роботи;

- шляхом порівняння фактичної діяльності підприємства зі статутною встановлення невідповідності між ними, про що необхідно поставити до відома керівництво фірми і порекомендувати йому внести зміни чи доповнення до статуту і здійснити перереєстрацію підприємства у відповідних державних органах;

- планування аудиту і наступний контроль аудиторської перевірки;
- оцінювання внутрішнього аудиторського контролю;

- аналіз показників балансу і даних інших форм фінансової звітності;
- перевірка аналогічних показників балансу, звіту про фінансові результати, звіту про рух грошових коштів, звіту про власний капітал;
- контроль відповідності даних фінансової звітності записам в облікових регістрах;
- перевірка відповідності даних бухгалтерського фінансового обліку і фінансової звітності вимогам чинного законодавства і нормам облікової політики;
- попередня оцінка повноти і правильності складання балансу та інших форм фінансової звітності.

Одним із важливих аспектів аудиту є глибокий аналіз всіх статей балансу і перевірка їх відповідності записам у Головній книзі за аналізований період. Якщо при цьому буде виявлено невідповідності щодо бухгалтерських записів чи окремих сумових показників, аудитор звертається до облікових регістрів і первинних документів. Шляхом перевірки записів у облікових регістрах і даних первинних документів аудитор слід встановити повноту обліку, правильність записів у облікових регістрах і первинній документації, їх реальність.

На основі аналізу і тестування звітних та інших даних про підприємство аудитор висловлює свою професійну думку про об'єктивність і точність даних обліку і звітності та їх відповідність реальній дійсності.

При плануванні і здійсненні аудиторських процедур, оцінюванні отриманих матеріалів аудитор повинен враховувати, що невиконання клієнтами вимог законодавчих та нормативно-правових актів України може стати причиною перекручення фінансової звітності підприємства й істотно вплинути на фінансові результати діяльності клієнта. Однак згідно з національним нормативом аудиту № 8 "Перевірка дотримання підприємствами вимог законодавчих та нормативно-правових актів України" виявлення випадків невиконання клієнтом вимог законодавчих та нормативно-правових актів України не є метою й обов'язком аудитора.

Встановлення фактів невиконання вимог нормативних актів, незалежно від їхнього значення, вимагає висунення й обговорення питання про чесність керівництва і робочого персоналу клієнта, а також про вплив такого невиконання на інші напрямки аудиту.

Факти порушення вимог законодавчих та нормативно-правових актів підлягають спеціальній юридичній експертизі та є поза професійною компетенцією і знаннями аудитора. Рівень професійної підготовки аудитора, його досвід і знання господарської галузі діяльності клієнта й організації виробництва можуть дати йому змогу зробити висновок тільки про те, що окремі факти діяльності підприємства, ймовірно, не відповідають вимогам законодавчих та нормативно-правових актів України. Отже, аудитор не відповідає за невиконання керівництвом клієнта вимог законодавчих та нормативно-правових актів.

Проведення хоча б однієї аудиторської перевірки фінансової звітності підприємства може допомогти службовим особам підприємства уникати надалі суттєвих порушень вимог нормативних актів.

Однак аудитору слід врахувати, що під час проведення аудиторських перевірок завжди існує ризик невиявлення помилок, навіть якщо перевірка добре спланована і проведена відповідно до вимог Національних нормативів аудиту. Зазначена ймовірність зростає внаслідок впливу таких факторів:

- наявність значної кількості нормативних актів;
 - неминуча відносна обмеженість систем обліку і внутрішнього контролю, які не можуть висвітити всю фактичну діяльність клієнта, а також відносна суб'єктивність, що супроводжує таку аудиторську процедуру, як тестування;
 - визнання того, що значна кількість аудиторських доказів, отриманих аудитором, мають не доказовий, а інформативний характер.
- Під час підготовки до проведення аудиторської перевірки аудитор має ретельно вивчити ті законодавчі та нормативно-правові акти, невиконання вимог яких може спричинити перекручення фінансової звітності підприємства.

Згідно з міжнародним операційним стандартом, "аудитор повинен провести такий огляд фінансової звітності, який був би достатнім для вираження думки про фінансову звітність у цілому".

Безумовно, звіти аудитора можуть не загострювати увагу на незначних обставинах. Аудиторський звіт має виділити найголовніше. Основна мета аудитора - впевнитися, що довіру до фінансової звітності не підірвано.

Ефективна організація управління аудиторським процесом передбачає дотримання певних етапів проведення аудиторської перевірки. Першим етапом здійснення аудиторської перевірки є планування. Процес планування досить громіздкий і може займати до 30 % часу, витраченого на перевірку.

Аудитор повинен планувати свою роботу так, щоб мати можливість ефективно провести аудиторську перевірку. Планування має ґрунтуватися на попередньому вивченні особливостей бізнесу клієнта.

Планування - це вироблення головної стратегії та конкретних підходів до характеру, періоду, а також часу проведення аудиту. Аудиторський план розробляється з огляду на те, що в ньому визначається час здійснення кожної конкретної аудиторської процедури.

Відповідно до стандартів аудиту аудиторська перевірка має бути належним чином спланована. Чітке планування необхідне для: розроблення загального плану та програми аудиторської перевірки; виконання і контролю роботи; впевненості, що увага зосереджена на основних аспектах; упевненості, що робота виконана повністю.

Аудитори й аудиторські фірми України під час розроблення плану аудиту та протягом тривалості аудиту мають право самостійно визначати форми й методи аудиту на підставі чинного законодавства, існуючих норм і стандартів, умов договору із замовником, професійних знань та досвіду.

Метою планування аудиту є звернення уваги аудитора на найважливіші напрями аудиту, на виявлення проблем, які слід перевірити найретельніше. Планування допоможе аудиторіві належним чином організувати свою роботу та здійснювати нагляд за роботою асистентів, котрі беруть участь у перевірці, а

також координувати роботу, що здійснюється іншими аудиторами і фахівцями інших професій.

Для досягнення ефективності та результативності аудиту, а також для узгодження порядку проведення аудиторських процедур із внутрішнім розкладом роботи фахівців підприємства аудитор обговорює з керівництвом та співробітниками підприємства елементи загального аудиторського плану й аудиторські процедури.

Загальний план аудиту

Аудиторів слід розробити і документально оформити загальний план аудиту, визначити в ньому істотність помилок, а потім здійснити аудит за цим планом. Загальний план аудиту розробляється настільки детально, щоб аудитор мав можливість завдяки йому підготувати програму аудиту. У свою чергу програма аудиту, її зміст та розмір залежать від розміру, виду і специфіки підприємства, умов договору на проведення аудиту, а також особливостей методики та техніки, що їх використовує аудитор під час перевірки.

Під час розроблення загального плану аудитор здійснює аналіз таких питань.

1. Розуміння аудитором бізнесу клієнта:

- головних факторів, які мають вплив на діяльність підприємства;
- найважливіших характеристик підприємницької діяльності;
- підприємства, його організаційної структури, процесу виробництва, надання послуг, фінансового стану, а також порядку його звітування, включаючи зміни, що, можливо, мали місце після попереднього аудиту;
- розподілу обов'язків між керівництвом підприємства.

2. Розуміння обліку і системи внутрішнього контролю:

- методології та принципів бухгалтерського обліку, які застосовувались бухгалтерією підприємства;
- можливого ефекту від змін в обліковій політиці чи термінології аудиту;

– знання аудитора з питань бухгалтерського обліку і системи внутрішнього контролю, котрі можуть бути використані аудитором у тестах оцінювання надійності внутрішнього контролю підприємства та в незалежних аудиторських процедурах.

3. Визначення ризиків і суттєвості:

– оцінювання аудитором ризику внутрішнього контролю – ефективності системи внутрішньогосподарського контролю підприємства, тобто її спроможності попереджати та виявляти помилки на підприємстві, оцінювання розміру особистого аудиторського ризику невиявлення суттєвих помилок у звітності підприємства, який існує під час проведення аудитором аудиторських процедур, і визначення на підставі цього найважливіших напрямів аудиту;

– визначення порогу суттєвості помилок для цілей аудиту з кожного виду операцій;

– імовірність існування суттєвих помилок в обліку, що оцінюється аудитором з огляду на попередній період перевірки та знайдені ним раніше помилки;

– визначення складних бухгалтерських операцій, включаючи ті, які робилися з використанням суб'єктивної думки бухгалтера (нарахування резервів тощо).

4. Види, час і повнота процедур:

– існування можливості оперативного внесення змін в окремі напрями аудиту;

– вплив інформаційних технологій на процес аудиту;

– робота внутрішніх аудиторів підприємства та можливий вплив її на аудиторські процедури зовнішніх аудиторів.

5. Координація, керівництво, супроводження й нагляд:

– участь в аудиті інших аудиторів, аудиторських фірм (перевірка іншими аудиторами дочірніх підприємств, філій і відділень головного підприємства);

- участь в аудиті експертів та інших фахівців, які не є аудиторами;
- дислокація (місцезнаходження) підрозділів підприємства; підбір виконавців аудиту і розподіл між ними обов'язків, ураховуючи їх професійний рівень та стаж роботи.

б.Інші питання:

- можливість оперативного включення до програми аудиту наприкінці аудиторської перевірки питання безперервності діяльності підприємства, виходячи з припущення, що його діяльність буде продовжуватися у найближчий час;
- умови, котрі повинні привернути особливу увагу аудитора, відносини підприємства зі спорідненими сторонами.

Аудиторська програма.

У програмі аудиту види, зміст і час проведення запланованих аудиторських процедур мають збігатися з прийнятими до роботи показниками загального плану аудиту. Аудиторська програма допомагає керувати виконавцями аудиту та контролювати їх роботу. До аудиторської програми включається також перелік об'єктів аудиту за його напрямками, а також час, що його необхідно витратити на кожен напрям аудиту або аудиторську процедуру.

У програмі аудитор оцінює розмір ризику внутрішнього контролю та свій особистий ризик невиявлення суттєвих помилок у звітності, який існує під час проведення аудиторських процедур, визначає термін проведення аудиторських тестів і незалежних процедур - координує роботу всіх можливих помічників, залучених із числа співробітників підприємства, відзначає присутність інших виконавців аудиту, якщо такі беруть участь у роботі.

Записи та висновки аудитора з кожного розділу аудиторської програми фіксуються в робочій документації і є тим фактичним матеріалом, котрий використовується аудитором у процесі підготовки й обґрунтування аудиторського звіту керівництву клієнта.

Протягом усієї тривалості аудиту його загальний план і програма переглядаються та уточнюються аудитором. Він постійно уточнює свої плани,

тому що існує ймовірність зміни умов і напрямів аудиту, а також можливість отримання інших результатів після проведення аудиторських процедур, ніж ті, які раніше очікувалися аудитором. Події чи мотиви, що примусили аудитора внести значні зміни до аудиторської програми, оформляються ним документально.

5.2 Стадії аудиту

Кожна аудиторська перевірка складається з етапів і частин, котрі називаються стадіями (рис. 5.1)



Рисунок 5.1 - Схема планування аудиторського процесу

1. Дослідницька стадія передбачає вивчення:

— особливостей підприємства: організації, структури, номенклатури продукції, видів послуги;

- перспектив розвитку підприємства;
- обліково-аналітичного і контрольного процесу на підприємстві;
- загального підходу до проведення аудиту, включаючи можливе використання внутрішнього контролю, проблемних напрямів аудиту;
- оцінки ступеня ризику;
- попереднього варіанта загального плану і програми аудиторської перевірки, визначених обсягів робіт, конкретних виконавців;
- установа планового рівня суттєвості.

2. Підготовчо-узгоджувальна стадія зосереджується на:

- узгодженні із замовником плану перевірки, обсягу робіт, термінів їх проведення, форми представлення результатів аудиту;
- узгодженні рівня відповідальності аудиторського підприємства і замовника, визначенні вартості аудиторських послуг;
- закріпленні досягнутих домовленостей між аудиторською фірмою та замовником шляхом підписання необхідних документів (договір, програма аудиту тощо);
- підготовці необхідної нормативно-правової бази для перевірки.

3. Основна стадія зводиться до такого:

- проводиться аудит (виконуються аудиторські послуги);
- готується підсумкова аудиторська документація.

Метою цього етапу аудиторської перевірки є одержання достатнього обсягу свідчень для визначення того, чи відображені об'єктивно кінцеві сальдо в бухгалтерському балансі та інші дані в супутній фінансовій звітності. Характер і обсяг цієї роботи значною мірою залежить від результатів двох попередніх етапів.

Існує тісний зв'язок між розумінням системи внутрішнього контролю й оцінкою ризику контролю, а також перевіркою окремих статей балансу та іншої фінансової звітності. Якщо аудитор упевнений, що фінансова звітність представлена достатньо об'єктивно і якщо ця впевненість базується на його розумінні системи внутрішнього контролю, оцінці ризику контролю, тестів

контрольних моментів, то можна значно скоротити перевірку господарських операцій по суті.

Існує дві категорії процедур, які використовуються на цій стадії аудиту:

- аналітичні процедури ;
- процедури перевірки окремих елементів балансу.

До аналітичних процедур належать такі, що дають змогу оцінити загальну правдивість господарських операцій і сальдо. Аналітичні процедури доцільно виконати ще до перевірки окремих елементів сальдо. У такому випадку вони можуть допомогти визначити, наскільки детально слід перевіряти баланс. Аналітичні процедури проводяться на основі достовірної фінансової інформації з метою оцінювання фінансового стану, платоспроможності і ліквідності підприємства.

Перевірки оборотів та сальдо за рахунками виконуються, зазвичай, в останню чергу. При деяких перевірках усі вони проводяться після дати складання балансу. Але якщо клієнт хоче опублікувати свою звітність невдовзі (зразу) після дати балансу, то аудиторі повинні вдатись до трудомістких перевірок сальдо за окремими рахунками в певні проміжні періоди перед кінцем року. При цьому виникає потреба в додатковій роботі, для того щоб "довести" аудит за проміжні періоди до аудиту балансу на кінець року.

4. На завершальній стадії:

- обговорюється додаткова документація, що передається замовнику;
- передається аудиторський звіт.

На завершальній стадії аудиторської перевірки сертифікований аудитор повинен перевірити роботу складу групи аудиторів і вирішити, чи достатньо зібрано свідчень, та оцінити результати аудиту. Перевірка особою, яка має широкий досвід або є більш кваліфікованою, здійснюється для виявлення (запобігання) помилок і для оцінювання суджень та висновків. Відповідна перевірка робочих документів — це найважливіший спосіб забезпечити високу якість виконання аудиту, а також незалежності суджень усієї групи аудиторів, котра виконує замовлення на аудит.

Завершується аудит складанням відповідного аудиторського звіту (звіту) та листа-повідомлення управлінської ланки й аудиторського комітету щодо недоліків структури внутрішнього контролю, виявлених у ході перевірки.

5.3 Процедури аудиту

Аудит являє собою сукупність дій аудитора. Вони називаються аудиторськими процедурами.

Щоб скласти висновок про фінансово-майновий стан клієнта, аудитор повинен визначити конкретні цілі проведення аудиту, досягнення яких дасть йому можливість підтвердити або спростувати (виявити незгодженість) фінансові документи клієнта. Конкретні цілі аудиту можуть бути сформульовані по-різному. Одним із можливих варіантів представлення цілей аудиту може бути такий:

- наявність і можливість виявлення викривлень;
- повнота відображення інформації;
- вчасність відображення інформації;
- права і відповідальність;
- процеси інтерпретації та її розподіл;
- претензійні відносини.

Установивши конкретні цілі аудиту, аудитор прагне одержати докази на користь кожної конкретної мети перевірки чи всупереч їй. Таким чином, аудитор визначає процедури, що дають йому можливість підтвердити конкретні цілі перевірки і підготувати позитивний висновок або виявити незгодженість фінансових документів.

У загальному вигляді аудиторські процедури можуть бути класифіковані таким чином:

- розуміння бізнесу, його організації, галузі, у якій здійснюється діяльність підприємства;
- вивчення й аналіз інформації про діяльність підприємства в цілому;

- вивчення форм і методів обліку, оцінювання впливу законодавчих змін на стан обліково-аналітичного процесу;
- визначення стану об'єкта в натуральному, вартісному вираженні;
- контроль процесу відображення деяких операцій в обліку (первинні документи, аналітичні, синтетичні та звітні документи);
- розгляд питань минулих років;
- огляд звітів керівництва підприємства і проміжних звітів;
- аналіз важливих змін в облікових процедурах;
- оцінювання праці внутрішніх аудиторів.

Виконання процедур аудиту дає аудитору впевненість у тому, що робота буде виконана в повному обсязі незалежно від розмірів підприємства і виду його діяльності.

Запитання для самоконтролю:

1. Дайте визначення терміна “планування”.
2. З якою метою здійснюється планування?
3. Аналіз яких питань повинен виконати аудитор під час розроблення загального плану аудиту?
4. У чому полягає сутність підготовки та складання аудиторської програми?
5. Які напрями діяльності підприємства аудитор вивчає на дослідницькій стадії?
6. Які роботи виконує аудитор на підготовчо-узгоджувальній стадії?
7. З якою метою проводиться основна стадія аудиту?
8. У чому сутність аналітичних процедур?
9. У чому сутність завершальної стадії аудиту?
10. Що являють собою процедури аудиту?
11. Наведіть класифікацію аудиторських процедур.

ТЕМА 6. АУДИТОРСЬКІ ДОКАЗИ ТА РОБОЧІ ДОКУМЕНТИ АУДИТОРА

План

1. Поняття аудиторських доказів та їх види.
2. Джерела аудиторських доказів.
3. Процедури одержання аудиторських доказів.
4. Поняття робочих документів аудитора і їх класифікація
5. Організація ведення робочих документів у межах аудиторської фірми.

Література:

1. Закон України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» (Відомості Верховної Ради (ВВР), 2018, № 9, ст.50)// Урядовий кур'єр від 14.02.2018 — № 31.

2. Конспект лекцій з курсу "Аудит" : для студ. денної і заочної форми навч. екон. спец. / уклад.: Ю. Н. Мардус; Нац. техн. ун-т "Харків. політехн. ін-т". – Харків : НТУ "ХПІ", 2019. – 180 с.

3. Методичні вказівки до виконання контрольної роботи з курсу "Аудит" : для студ. денної та заочної форм навч. екон. спец. / уклад.: Н. Ю. Мардус ; Нац. техн. ун-т "Харків. політехн. ін-т". – Харків : НТУ "ХПІ", 2019. – 53 с.

4. Мардус Н.Ю. Аудит : навч. посіб. / Н.Ю. Мардус, О.О. Фальченко: за ред. Л.Л. Яковлева. – Х. : НТУ"ХПІ", 2014. – 178 с.

5. Текст лекцій з дисципліни “Управлінський аудит” для студентів першого (бакалаврського) рівня вищої освіти спеціальності 071 Облік і оподаткування спеціалізації «Облік, аудит і оподаткування» / уклад. Н.Ю. Мардус. – Х. : НТУ «ХПІ», 2020. – 170 с.

6.1 Поняття аудиторських доказів та їх види

Термін "*аудиторські докази*" означає інформацію, одержану аудитором для вироблення думок, на яких ґрунтується підготовка аудиторського звіту й звіту. Аудиторські докази складаються з первинних документів та облікових

записів, що кладуться в основу фінансової звітності, а також підтверджувальної інформації з інших джерел. Аудитор повинен отримати таку кількість аудиторських доказів, котра б забезпечила спроможність зробити необхідні висновки, при використанні яких буде підготовлено аудиторський звіт.

Аудиторські докази одержують шляхом належного поєднання тестів систем контролю та процедур перевірки на суттєвість. Вони складаються з первинних документів та облікових записів, покладених в основу фінансової звітності, а також підтверджувальної інформації з інших джерел.

Критерії достатності та належності взаємопов'язані й стосуються аудиторських доказів, отриманих як при тестуванні систем контролю, так і під час здійснення процедур перевірки на суттєвість. Достатність є виміром кількості аудиторських доказів, належність є виміром їхньої якості й надійності та їх відповідності конкретному твердженню.

Аудитор спирається на аудиторські докази, які мають не тільки достатній, а й переконливий характер. Крім того, аудитор вишукує аудиторські докази в різних джерелах інформації і різного характеру для підтвердження одного і того ж твердження.

Формулюючи аудиторську думку, аудитор звичайно не досліджує всієї інформації, наявної в його розпорядженні, й не здійснює суцільної перевірки її, а визначає тільки основні елементи, які в цілому характеризують стан суб'єкта підприємницької діяльності.

На достатність аудиторських доказів впливає ряд факторів:

- оцінка аудитором характеру та величини ризику, притаманних як на рівні фінансової звітності, так і на рівні залишків на рахунку чи за класом операцій;
- характер систем обліку та внутрішнього контролю й оцінка ризиків контролю;
- досвід, набутий у процесі попередніх аудиторських перевірок;
- результати аудиторських процедур із можливими виявленими фактами помилок чи шахрайства;

- джерело та надійність наявної інформації.

Аспектами систем обліку і внутрішнього контролю, щодо яких аудитор одержує аудиторські докази, є:

- структура - системи обліку та внутрішнього контролю, розроблені так, щоб попереджати і виявляти та виправляти суттєві перекручення;

- функціонування - наявні системи, які ефективно працювали протягом певного періоду.

При підготовці аудиторських доказів аудитор, як правило, не вивчає всю наявну інформацію, а визначає основні елементи, що характеризують стан об'єкта, який перевіряється. Цим він відрізняється від ревізора. Отримані аудитором дані дозволяють робити висновки про стан об'єкта перевірки з допустимою величиною ризику відносно повноти підтвердження достовірності даних.

Аудиторські докази повинні задовольняти такі вимоги:

- 1) достатність;
- 2) доречність;
- 3) достовірність.

Достатність – це повнота отриманої інформації, котра характеризує зміст чи стан об'єкта аудиту.

На достатність впливають такі фактори:

- знання стану справ і галузі, до якої належить підприємство;
- оцінювання аудитором характеру та розміру ризику, притаманних як на рівні фінансової звітності, так і на рівні залишків на рахунку або класу операцій;
- характер систем обліку та внутрішнього контролю й оцінювання ризиків контролю; суттєвість питань, що вивчаються і розглядаються;
- досвід, набутий протягом попередніх аудиторських перевірок; результати аудиторських процедур, разом із можливими виявленими випадками шахрайства чи помилок; джерело та надійність наявної інформації;

– переконливість аудиторських свідчень, яка підтверджується достатністю інформації, необхідної для подальшого висновку про стан справ або якість об'єкта господарювання.

Достовірність аудиторських свідчень підтверджують результати, одержані під час документального чи фактичного контролю. Вибір прийомів отримання доказів залежить від специфіки об'єкта аудиту.

Доречність – інформація, яку використовує аудитор, повинна дозволити йому зробити обґрунтований висновок стосовно:

– балансу (чи всі активи та пасиви обліковані, незмінність облікової політики);

– статей обліку фінансових результатів (чи всі доходи і витрати обліковані, правильність підрахунків та розкриття у відповідних статтях).

Надійність – це якість інформації, що забезпечує обґрунтовану відсутність у ній помилок та виправлень, відображає належну інформацію. Надійність аудиторських доказів залежить від джерела їх отримання – внутрішнього чи зовнішнього, а також від їх характеру. За характером існують візуальні, документальні та усні докази.

Хоча надійність аудиторських доказів залежить від конкретних обставин, допомогти оцінити їх надійність можуть подані нижче узагальнення.

Аудиторські докази із зовнішніх джерел (наприклад, підтвердження, одержане від третьої особи) більш надійні, ніж ті, що отримані з внутрішніх джерел.

Аудиторські докази, отримані з внутрішніх джерел інформації підприємства, яке перевіряється, надійніші в разі наявності ефективних систем обліку та внутрішнього контролю.

Аудиторські докази, одержані безпосередньо аудитором від результатів проведених тестів, надійніші, ніж ті, що отримані від працівників підприємства.

Аудиторські докази у формі документів чи письмових подань надійніші, ніж усні подання.

Аудиторські докази є переконливішими, якщо вони отримуються з різних джерел або джерел різного характеру і коли вони відповідають один одному. За таких обставин аудитор може одержати сумарний розмір довіри вищий, ніж той, що був би отриманий за різними позиціями аудиторських доказів, розглянутих окремо. І навпаки, коли аудиторські докази одержані з одного джерела та не відповідають тим, що отримані з іншого, то аудитор визначає, які додаткові процедури необхідні для розв'язання цієї невідповідності.

Класифікація аудиторських доказів:

1) залежно від способу отримання:

- прямі докази (первинні) – це об'єктивна і повна характеристика об'єкта, одержана в результаті проведення аудитором незалежних процедур перевірки стану об'єкта контролю;

- непрямі докази (вторинні) – це дані внутрішнього контролю, інформація, що надійшла від адміністрації, третіх осіб;

2) за носіями інформації :

- документальні;

- усні;

3) за доказовим значенням документи, що перевіряються , поділяються

на

- первинні документи;

- облікові записи (реєстри);

- головна книга;

- бухгалтерська звітність;

- плани , кошториси, калькуляції;

- матеріали перевірок і ревізій;

- матеріали внутрішньогосподарського контролю підприємства;

- дані, отримані аудитором при проведенні документального і фактичного контролю;

- неофіційні та допоміжні документи.

6.2 Джерела аудиторських доказів

Залежно від змісту об'єкта контролю аудитор вибирає відповідні джерела інформації, які дають повну характеристику об'єкта, що досліджується.

Надійність аудиторських доказів залежить від джерела їх отримання - внутрішнього чи зовнішнього, а також від характеру їх.

За характером розрізняють візуальні, документальні та усні докази.

Такими джерелами можуть бути:

- дані первинних документів, в яких відображається зміст відповідних господарських операцій або первинних звітів, де наведено узагальнені дані про об'єкт контролю за певний період часу;

- облікові реєстри, в котрих узагальнюється та накопичується інформація з відповідних первинних документів і звітів у розрізі їх економічного змісту;

- головна книга – реєстр синтетичного обліку, де відображаються залишки на початок і кінець звітного періоду та обіг по дебіту й кредиту відповідного рахунку;

- фінансова звітність;

- плани, кошториси, калькуляції, розпорядчі документи;

- матеріали перевірок і ревізій, проведених державними контролюючими органами;

- матеріали внутрішньогосподарського контролю підприємства, в тому числі за результатами позапланових перевірок та інвентаризацій;

- дані, отримані аудитором при проведенні документального і фактичного контролю;

- письмові та усні свідчення працівників підприємства.

Аудиторські докази із зовнішніх джерел (наприклад, підтвердження, отримані від третьої особи) більш надійні, ніж отримані з внутрішніх джерел. Аудиторські докази, отримані з внутрішніх джерел інформації підприємства, яке перевіряється, надійніші у разі наявності ефективних систем обліку і

внутрішнього контролю. Аудиторські докази, отримані за допомогою проведених тестів, надійніші за ті, що отримані від працівників підприємства. Аудиторські докази у формі документів чи письмових подань надійніші, ніж усні подання. Якщо аудиторські докази одержані з різних джерел, різного характеру і відповідають один одному, то вони більш переконливі.

У разі неможливості одержати достатні належні аудиторські докази аудитор має дати позитивний висновок із застереженнями або негативний висновок.

Види аудиторських доказів: прямі, другорядні, усні, візуальні, документальні.

6.3 Процедури одержання аудиторських доказів

Аудиторські докази отримують у процесі перевірки належним поєднанням тестів систем контролю і процедур перевірки на суттєвість.

Тести систем контролю - це тести, що виконуються для одержання аудиторських доказів щодо відповідності структури й ефективності функціонування систем обліку та внутрішнього контролю.

Процедури перевірки на суттєвість - це перевірки, які виконуються для отримання аудиторських доказів із метою виявлення суттєвих перекручень у фінансовій звітності; такі процедури бувають двох типів: у вигляді перевірок операцій і залишків по рахунках та проведенні аналітичних процедур.

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

Ротаційні тести – це порядок, відповідно до якого об’єкти вибираються аудитором за чергою, на принципах ротації.

Глибинні тести – це вибірка операцій, що перевіряються на всіх 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, котра використовується для вивчення системи в цілому.

При проведенні тестів аудитори не повинні звертати увагу на несуттєві моменти. Інформація вважається *суттєвою*, якщо її відсутність або викривлення може істотно вплинути на достовірність фінансової звітності, на прийняття рішення. Аудитор має самостійно вирішувати, з якого моменту помилка, викривлення, порушення законів стали суттєвими для фінансової звітності.

При одержанні аудиторських доказів шляхом упровадження тестів систем контролю аудитор має розглянути достатність та належність аудиторських доказів для обґрунтування оцінки розміру ризику невідповідності внутрішнього контролю. Аспектами систем обліку та внутрішнього контролю, щодо яких аудитор одержує аудиторські докази, є:

- структура: системи обліку та внутрішнього контролю розроблені таким чином, щоб попереджати або виявляти й виправляти суттєві перекручення;

- функціонування: системи існують і ефективно функціонували протягом певного періоду.

Аудитору слід урахувати зв'язок між витратами на отримання аудиторських доказів і корисністю одержаної інформації. Щоправда, складності та витрати, пов'язані із цим, самі по собі не можуть бути достатньою підставою для непроведення потрібної аудитору процедури. За наявності серйозних сумнівів щодо суттєвих тверджень звітності аудитору слід спробувати отримати достатні належні аудиторські докази для усунення таких сумнівів. За неможливості одержання достатніх належних аудиторських

доказів аудитор має висловити позитивний висновок із застереженнями чи негативний висновок.

Процедури отримання аудиторських доказів

Аудитор одержує аудиторські докази шляхом застосування однієї або декількох із зазначених нижче процедур: перевірки, спостереження, опитування й підтвердження, підрахунку та аналітичних процедур. Термін проведення таких процедур частково залежатиме від часу, протягом якого потрібні аудиторські докази не вичерпано.

Перевірка складається з вивчення бухгалтерських реєстрів, документів чи матеріальних активів. Перевірка бухгалтерських реєстрів і документів надає аудиторські докази різного рівня надійності, залежно від їх характеру, джерела отримання та ефективності засобів внутрішнього контролю підприємства.

Перевірка матеріальних активів забезпечує надійні аудиторські докази стосовно їх наявності, але не завжди щодо права власності на них і правильності відображення їх вартості.

Спостереження. Цей процес полягає в спостереженні процесу або процедури, що виконується іншими особами, наприклад спостереження аудитора за підрахунком товарно-матеріальних запасів працівниками компанії чи за виконанням процедур контролю, після яких не залишається ознак їх проведення з точки зору аудиту.

Опитування полягає в пошуку інформації, котру можна отримати від обізнаних осіб підприємства або поза його межами. Опитування можуть варіювати від формальних письмових запитів, адресованих третім особам, до неформального усного опитування працівників підприємства. Відповіді на опитування можуть дати аудитору інформацію, якою він раніше не володів, чи підтверджувальні аудиторські докази.

Підтвердження полягає в одержанні аудиторами підтверджувальної інформації, яка міститься в бухгалтерських реєстрах. Наприклад, аудитор, як правило, шукає прямого підтвердження сум дебіторської заборгованості шляхом спілкування з боржниками підприємства.

Підрахунок полягає у перевірці арифметичної точності первинних документів та реєстрів обліку або у самотійному проведенні підрахунків.

Аналітичні процедури полягають в аналізі найважливіших показників і співвідношень, уключаючи підсумкове дослідження відхилень та взаємозв'язків, котрі суперечать іншій інформації, що стосується цієї справи, чи відхиляються від показників, які очікуються.

6.4 Поняття робочих документів аудитора і їх класифікація

Документальне оформлення аудиту вважається однією з найважливіших умов його кваліфікованого проведення.

Робочі документи – це записи, в яких аудитор фіксує проведення аудиторської перевірки, а саме: записи процедур планування, характеру, строків і масштабу виконаних аудиторських процедур, їх результатів, а також висновків, складених на основі одержаних аудиторських доказів. У робочих документах повинні міститись відповіді аудитора на всі суттєві питання, з яких необхідно висловити професійне судження та сформулювати аудиторські висновки .

Робочі документи мають забезпечувати документальне підтвердження того, що перевірка була проведена згідно з аудиторськими стандартами, розкривати методи аудиту, обсяг перевірених документів і підтверджувати повноту та якість аудиторського звіту. За даними, що містяться в робочих документах, компетентні спеціалісти можуть визначити відповідність сфери аудиту, а також скласти уявлення про ступінь об'єктивності фінансової звітності.

Вони оцінюють, наскільки достовірні свідчення зібрав аудитор, щоб скласти саме такий аудиторський звіт.

Певні робочі документи є основою для планування аудиту . Якщо аудитор прагне належним чином спланувати аудит поточного періоду, в його поточних документах повинна міститись необхідна інформація. Це, наприклад, інформація про систему внутрішнього контролю, суттєвість економічної

інформації, аудиторський ризик, вибіркoву перевірку, час на здійснення окремих етапів аудиту, програму аудиту, а також результати аудиторської перевірки за минулий рік.

Робочі документи містять відомості, які використовуються для коректування інформації підприємства-клієнта та підготовки достовірної фінансової звітності і допомагають аудитору прийняти рішення стосовно адекватного виду аудиторського звіту. Крім завдань, безпосередньо пов'язаних зі складанням аудиторського звіту, робочі документи можуть використовуватись також для багатьох інших напрямів роботи: послужити основою для підготовки податкових декларацій, інформації для біржі цінних паперів та інших повідомлень; бути джерелом детальної інформації для офіційних подань аудиторському комітету і керівництву підприємства з різних проблем, якщо такі повідомлення вимагаються аудиторськими стандартами, чи, на думку аудитора, можуть допомогти клієнту поліпшити його роботу, бути навчальним матеріалом для підготовки аудиторського персоналу і допомагати в плануванні та координувати виконання наступних аудиторських перевірок, забезпечити контроль.

Робочі документи мають дати можливість аудитору, який очолює перевірку, й керівництву фірми оцінити роботу як бригади в цілому, так і кожного аудитора зокрема, та визначити, чи не вимагають змін умови проведення перевірки в наступних періодах.

Класифікація робочих документів аудитора

Класифікація робочих документів є діючим механізмом, що дає змогу підвищити якість проведеного аудиту і сприяє більш повному задоволенню потреб замовника в обґрунтованій аудиторській інформації.

Наведемо класифікацію аудиторських документів:

- 1) за часом використання:
 - довгострокові (більше року);
 - короткострокові;
- 2) за способом і джерелом отримання:

- від третіх осіб;
- від підприємства-клієнта;
- складені аудитором;

3) за характером інформації:

- правового характеру;
- про керівництво та персонал підприємства;
- про структуру й організацію підприємства;
- про економічні основи діяльності підприємства;
- про систему внутрішнього контролю;
- про систему бухгалтерського обліку;
- аудиторські організаційно - функціональні документи;
- документи щодо оцінювання аудиторського ризику;
- аудиторські документи з перевірки окремих статей і показників річної звітності;

- кореспонденція аудитора;
- підсумковий висновок;
- пропозиції та рекомендації;

4) за призначенням:

- оглядові;
- інформативні;
- перевірні;
- підтверджуючі;
- розрахункові;
- порівняльні;
- аналітичні;

5) за ступенем стандартизації:

- стандартизовані;
- довільної форми;

6) за формою подання:

- графічні;

- табличні;
 - текстові;
 - комбіновані;
- 7) за технікою складання:
- ручні;
 - на машинних носіях.

6.5 Організація робочих документів у межах аудиторської фірми

Документація – це матеріали та робочі документи, підготовлені як аудитором, так і для аудитора, чи одержані і збережені аудитором у зв'язку з аудитом. Робочі документи можуть існувати у вигляді даних, записаних на папері, електронних носіях чи іншими способами.

Суб'єкт аудиторської діяльності зобов'язаний забезпечити складання аудитором, ключовим партнером з аудиту, який виконує завдання з обов'язкового аудиту фінансової звітності, робочих документів аудитора для кожного завдання, у яких обов'язково документувати дані з оцінки незалежності в обсязі, застосовані процедури, судження, підстави для висновків тощо, а також зберігати будь-яку іншу важливу інформацію і документи на підтвердження аудиторського звіту та для моніторингу дотримання вимог Закону та інших правових вимог.

При складанні робочих документів насамперед необхідно розподілити обов'язки з організації складання та контролю робочих документів. Відповідальність за розроблення й складання кожного з них має бути персоніфікована. Безпосередній виконавець – аудитор має відповідати за якість змісту робочих документів, повноту зібраної інформації, доступність для висновків за результатами аудиту, оскільки саме він збирає інформацію, що характеризує об'єкт перевірки, проводить вибірки та основні аудиторські процедури.

Керівник аудиторської перевірки має відповідати за визначення об'єктів аудиту, обсяг вибірки, а також здійснювати контроль за повнотою даних у робочих документах, які складаються аудитором та асистентами.

Відповідальність за правильне оформлення поточних і постійних блоків інформації доцільно покласти на співробітника, що контролює встановлені фірмою форми документів.

При формуванні повного блоку робочої документації перевірки необхідно дотримуватись певної послідовності її оформлення: документи підготовчого періоду; документи робочого періоду; документи завершального етапу перевірки.

До *документів підготовчого періоду* можна віднести: попереднє листування з клієнтом про проведення аудиторської перевірки; попередні експертизи стану бухгалтерського обліку та звітності; договір про аудит; план перевірки з виділенням об'єктів перевірки, строків виконання й відповідальних виконавців.

До *документів робочого періоду* належить група документів, що безпосередньо висвітлюють хід перевірки. Вони мають розкривати використані методи перевірки, підтверджувати обсяг перевіреної інформації, містити перелік помилок і порушень, виявлених аудитором.

До *документів завершального періоду* слід віднести листи-повідомлення для працівників, довідки про внесення змін у бухгалтерський облік та звітність, аудиторські висновки й аудиторський звіт.

Робочі документи складаються і систематизуються таким чином, щоб відповідати певним обставинам та аудиторським вимогам щодо кожного окремого аудиту. Використання стандартних робочих документів (наприклад, бланків, зразків листів, стандартної організації робочих матеріалів) підвищує ефективність при їх підготовці і використанні. Вони можуть бути застосовані при делегуванні роботи іншим аудиторам, забезпечуючи одночасно засоби з контролю її якості.

Конкретний склад та зміст робочих документів установлюється аудиторською організацією (аудитором), виходячи з характеру проведеної роботи, типу і складу діяльності економічного суб'єкта, стану бухгалтерського обліку економічного суб'єкта, надійності системи внутрішнього контролю економічного суб'єкта, необхідного рівня керівництва та контролю за роботою персоналу аудиторської фірми при виконанні окремих процедур.

У кожному робочому документі має міститись уся інформація, необхідна для того, щоб визначити обсяг виконаної роботи і зробити висновки, посилання на відповідний розділ програми, принцип вибірки, якщо вона використовується, адекватні посилання на відповідні документи підприємства-клієнта.

В усіх документах, які належать до робочої документації, необхідно зазначити такі реквізити:

- назва документа;
- назва економічного суб'єкта, щодо якого проводиться аудит;
- дата виконання аудиторської процедури чи складання документа;
- назва позиції, що перевіряється, в річній фінансовій звітності, стосовно якої складається документ;
- зміст документа;
- особистий підпис особи, котра підготувала документ, і його розшифрування чи умовне позначення такої особи, що легко ідентифікується;
- дата перевірки документа та особистий підпис особи, яка перевірила документ, його розшифрування або умовне позначення такої особи, що легко ідентифікується.

Керівник групи повинен перевіряти робочу документацію, складену під час виконання перевірки великого підприємства. Це означає, що за кожним розділом він переглядає робочі документи, перевіряє правильність складання за формою і по суті, підписує їх.

При цьому всі робочі документи мають відповідати загальним вимогам: одноманітність форми при типовому змісті та наявність обов'язкових

реквізитів, що забезпечують відповідну юридичну силу документів; персоніфікація виконавця; чіткість і ясність виконаних відомостей; доступність у розумінні; акуратність заповнення; вчасність оформлення; зручність у документообігу; забезпечення схоронності.

Під час роботи на підприємстві, якому аудиторська фірма надає послуги постійно, доцільно складати комплект документів для наступної роботи. Крім того, в постійному архіві доцільно мати документи та інформацію постійного характеру, що використовуватимуться в майбутньому.

Архів має підтримуватись на рівні поточного стану. Після кожного випадку виконання аудиторських робіт дані постійного архіву повинні переглядатись і відповідним чином поновлюватись. При підготовці комплекту документів для наступної роботи його необхідно помістити в окрему папку та відповідно позначити. Матеріали, що зберігаються в папці постійного архіву, використовуються керівником групи для підготовки до чергового аудиту.

Постійний архів створюється для:

- забезпечення готових посилань на обставини, що повторюються. Цим виключається необхідність пошуку інформації серед старих робочих документів і повторне вивчення широкого кола питань;

- уникнення необхідності щорічно готувати нові робочі документи, які залишилися без змін;

- збереження даних, що стосуються вивчення тенденцій у роботі підприємства;

- документального оформлення виконаної роботи;

- підготовки інформації для нових співробітників, щоб допомогти їм ознайомитися з історією діяльності клієнта, здійсненими операціями й ін.

У постійний архів можуть уключатись такі розділи:

- 1) відомості про підприємство, його історію, види продукції та ринки збуту;

- 2) юридичні документи: копії чи витяги зі статуту, партнерських угод;

- 3) копії поточних контрактів;
- 4) матеріали щодо організації обліку і внутрішнього контролю;
- 5) фінансова звітність та аудиторські висновки за попередні роки;
- 6) аналітична інформація;
- 7) листування.

Робочі документи аудитора мають бути остаточно сформовані і передані на зберігання не пізніше ніж через 60 днів з дня підписання аудиторського звіту.

Отже, єдині вимоги по складанню робочої документації регламентовані нормативами аудиту, але склад, кількість та зміст документації визначається аудитором самостійно.

Запитання для самоконтролю

- 1 Дайте визначення терміна “аудиторські докази”.
2. Які фактори впливають на достовірність аудиторських доказів?
3. Які є джерела аудиторських доказів?
4. Які є основні процедури отримання аудиторських доказів?
- 5 Які вимоги повинні задовольняти аудиторські докази?
- 6 У чому полягає сутність достатності, які фактори впливають на достатність аудиторських доказів?
- 7 Які аудиторські свідчення є достовірними?
- 8 Що являє собою доречність аудиторських доказів?
- 9 Які з аудиторських доказів є найбільш надійними?
- 10 Назвіть види аудиторських доказів залежно від способу їх отримання.
- 11 Перелічіть джерела аудиторських доказів.
- 12 Дайте визначення поняття “робочі документи”.
- 13 Наведіть класифікацію аудиторських документів.
14. За що несе відповідальність керівник аудиторської перевірки ?
15. Які документи відносяться до документів підготовчого періоду?
16. Які документи належать до документів робочого періоду?

17. Які документи відносяться до документів завершального етапу перевірки?

18. Перелічіть обов'язкові реквізити робочих документів аудитора.

19. Які вимоги висуваються до збереження робочих документів аудитора?

ТЕМА 7. АУДИТОРСЬКИЙ ЗВІТ ТА ІНШІ ПІДСУМКОВІ ДОКУМЕНТИ

План:

1. Поняття аудиторського звіту.
2. Структура та зміст аудиторського звіту.
3. Види аудиторських звітів.
4. Додаткова підсумкова документація.

Література:

1. Закон України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» (Відомості Верховної Ради (ВВР), 2018, № 9, ст.50)// Урядовий кур'єр від 14.02.2018 — № 31.

2. Конспект лекцій з курсу "Аудит" : для студ. денної і заочної форми навч. екон. спец. / уклад.: Ю. Н. Мардус; Нац. техн. ун-т "Харків. політехн. ін-т". – Харків : НТУ "ХП", 2019. – 180 с.

3. Методичні вказівки до виконання контрольної роботи з курсу "Аудит" : для студ. денної та заочної форм навч. екон. спец. / уклад.: Н. Ю. Мардус ; Нац. техн. ун-т "Харків. політехн. ін-т". – Харків : НТУ "ХП", 2019. – 53 с.

4. Мардус Н.Ю. Аудит : навч. посіб. / Н.Ю. Мардус, О.О. Фальченко: за ред. Л.Л. Яковлева. – Х. : НТУ“ХП”, 2014. – 178 с.

5. Текст лекцій з дисципліни “Управлінський аудит” для студентів першого (бакалаврського) рівня вищої освіти спеціальності 071 Облік і

оподаткування спеціалізації «Облік, аудит і оподаткування» / уклад. Н.Ю. Мардус. – Х. : НТУ «ХПІ», 2020. – 170 с.

7.1 Поняття аудиторського звіту й висновку

За результатами аудиторської перевірки складаються аудиторський звіт та інша документація, що передається замовнику.

Аудиторський звіт — це офіційний документ, який складається в установленому порядку за результатами проведення аудиту та містить судження-оцінку аудитора стосовно достовірності звітності, повноти і відповідності чинному законодавству та встановленим нормативам бухгалтерського обліку фінансово-господарської діяльності.

Аудиторський звіт розрахований на широке коло користувачів. У ньому, зокрема, вказано, що аудитор повинен проаналізувати й оцінити висновки, одержані на підставі аудиторських доказів для підготовки аудиторського звіту про перевірену фінансову звітність.

Аудиторський звіт передбачає надання впевненості користувачам шляхом висловлення незалежної думки аудитора про відповідність в усіх суттєвих аспектах фінансової звітності та/або консолідованої фінансової звітності вимогам національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку, міжнародних стандартів фінансової звітності або іншим вимогам.

Аудиторський звіт підписує аудитор, який провадить аудиторську діяльність як фізична особа - підприємець, або провадить незалежну професійну діяльність у разі проведення ним аудиту одноосібно, або, щонайменше, як ключовий партнер у разі проведення аудиту аудиторською фірмою. У разі одночасного залучення декількох суб'єктів аудиторської діяльності аудиторський звіт підписується всіма аудиторами, а від аудиторської фірми, щонайменше, ключовим партнером. Особа, яка підписала аудиторський звіт, зазначає дату підписання.

В аудиторському звіті за результатами обов'язкового аудиту, щонайменше, має наводитися така інформація:

1) повне найменування юридичної особи; склад фінансової звітності або консолідованої фінансової звітності, звітний період та дата, на яку вона складена; також зазначається - відповідно до яких стандартів складено фінансову звітність або консолідовану фінансову звітність (міжнародних стандартів фінансової звітності або національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку, інших правил);

2) твердження про застосування міжнародних стандартів аудиту;

3) чітко висловлена думка аудитора немодифікована або модифікована (думка із застереженням, негативна або відмова від висловлення думки), про те, чи розкриває фінансова звітність або консолідована фінансова звітність в усіх суттєвих аспектах достовірно та об'єктивно фінансову інформацію згідно з міжнародними стандартами фінансової звітності або національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку та відповідає вимогам законодавства;

4) окремі питання, на які суб'єкт аудиторської діяльності вважає за доцільне звернути увагу, але які не вплинули на висловлену думку аудитора;

5) про узгодженість звіту про управління (консолідованого звіту про управління), який складається відповідно до законодавства, з фінансовою звітністю (консолідованою фінансовою звітністю) за звітний період; про наявність суттєвих викривлень у звіті про управління та їх характер;

6) суттєву невизначеність, яка може ставити під сумнів здатність продовження діяльності юридичної особи, фінансова звітність якої перевіряється, на безперервній основі у разі наявності такої невизначеності;

7) основні відомості про суб'єкта аудиторської діяльності, що провів аудит (повне найменування, місцезнаходження, інформація про включення до Реєстру).

В аудиторському звіті за результатами обов'язкового аудиту підприємства, що становить суспільний інтерес, додатково до інформації, зазначеної у частині третій цієї статті, має наводитися така інформація:

1) найменування органу, який призначив суб'єкта аудиторської діяльності на проведення обов'язкового аудиту;

2) дата призначення суб'єкта аудиторської діяльності та загальна тривалість виконання аудиторського завдання без перерв з урахуванням продовження повноважень, які мали місце, та повторних призначень;

3) аудиторські оцінки, що включають, зокрема:

а) опис та оцінку ризиків щодо суттєвого викривлення інформації у фінансовій звітності (консолідованій фінансовій звітності), що перевіряється, зокрема внаслідок шахрайства;

б) чітке посилання на відповідну статтю або інше розкриття інформації у фінансовій звітності (консолідованій фінансовій звітності) для кожного опису та оцінки ризику суттєвого викривлення інформації у звітності, що перевіряється;

в) стислий опис заходів, вжитих аудитором для врегулювання таких ризиків;

г) основні застереження щодо таких ризиків;

4) пояснення щодо результативності аудиту в частині виявлення порушень, зокрема пов'язаних із шахрайством;

5) підтвердження того, що аудиторський звіт узгоджений з додатковим звітом для аудиторського комітету;

б) твердження про ненадання послуг, заборонених законодавством, і про незалежність ключового партнера з аудиту та суб'єкта аудиторської діяльності від юридичної особи при проведенні аудиту;

7) інформація про інші надані аудитором або суб'єктом аудиторської діяльності юридичній особі або контрольованим нею суб'єктам господарювання послуги, крім послуг з обов'язкового аудиту, що не розкрита у звіті про управління або у фінансовій звітності;

8) пояснення щодо обсягу аудиту та властивих для аудиту обмежень.

У разі проведення обов'язкового аудиту декількома суб'єктами аудиторської діяльності вони повинні дійти згоди щодо результатів

обов'язкового аудиту і надати спільний аудиторський звіт. У разі неузгодження позицій кожен суб'єкт аудиторської діяльності повинен навести свою думку в окремому пункті аудиторського звіту із відповідним обґрунтуванням.

7.2 Структура та зміст аудиторського звіту

Аудиторський звіт складається з таких розділів.

Розділ "Заголовок", де треба записати, що аудиторська перевірка проводилася незалежними аудиторами, вказати назву аудиторської фірми, а також навести повну назву підприємства, яке перевіряється, та час перевірки.

Розділ "Кому адресується аудит" потребує чіткого визначення адресата.

Розділ "Вступ" містить дані про склад звітності, що перевірялась, дату, на яку була складена інформація, обов'язкове повідомлення про відповідальність за складання звітності керівництва підприємства та зауваження про те, що аудитор зобов'язаний готувати висновок на підставі інформації, яка надійшла за результатами перевірки представленої звітності.

Так, вступна частина може мати такий вигляд:

"Згідно з договором №__ від 01 січня 20__р. аудиторська фірма (повна назва аудиторської фірми) провела аудит поданого в додатку балансу товариства з обмеженою відповідальністю (повна назва ТОВ) станом на 1 січня 20__р., звіту про фінансові результати, звіту про рух грошових коштів, звіту про власний капітал за 20__р.

Відповідальність стосовно достовірності зазначеної фінансової звітності несе керівництво ТОВ. Наш обов'язок - зробити висновок стосовно цієї фінансової звітності на підставі проведеного аудиту".

Розділ "Масштаб перевірки" передбачає висвітлення масштабів аудиту і змісту виконаних робіт. Цей розділ має забезпечити споживачам аудиторського звіту впевненість у тому, що аудит спланований та проведений відповідно до вимог українських нормативів або за вимогами міжнародних стандартів аудиту.

Аудитору слід указати на те, використовувався чи не використовувався принцип вибіркової перевірки інформації і що під час перевірки аудитор звертав увагу тільки на суттєві помилки.

Розділ Масштаб перевірки дає впевненість його користувачам у тому, що аудиторську перевірку здійснено відповідно до вимог Національних нормативів аудиту, що регулюють аудиторську практику та ведення бухгалтерського фінансового обліку. В ньому також зазначається, що перевірка була спланована і підготовлена з достатнім рівнем впевненості в тому, що у фінансовій звітності немає суттєвих помилок.

Аудитор дає оцінку помилок у системах обліку та внутрішнього контролю підприємства та їхнього впливу на фінансову звітність. Даючи оцінку суттєвості помилок. Потім вказується, що аудитор використовував спосіб вибіркової перевірки інформації і брав до уваги тільки суттєві помилки. Тут же зазначаються принципи бухгалтерського обліку, які використовувалися на підприємстві під час перевірки.

У цьому розділі можна подати таке формулювання:

"Ми провели перевірку відповідно до вимог Закону України "«Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» та Міжнародних стандартів аудиту. Ці вимоги передбачають, що планування та проведення аудиту скероване на одержання обґрунтованих підтверджень щодо відсутності у фінансовій звітності суттєвих помилок. Аудит проведено шляхом тестування доказів на обґрунтування сум, виявлених у звіті про фінансові результати.

Розділ "Висновок аудитора про перевірену фінансову звітність" потребує чіткого судження аудитора про звітність, правильність усіх її суттєвих аспектів відповідно до інструкцій про порядок складання звітності та чинних принципів обліку.

У розділі Висновок аудитора про перевірену фінансову звітність подається висновок про правильність фінансової звітності, зокрема:

"Ми підтверджуємо, що баланс станом на 01 січня 20__р. повно і достовірно відображає активи і пасиви підприємства за всіма статтями, і його

складено відповідно до вимог Національних Положень (стандарту) бухгалтерського обліку.

У розділі Дата аудиторського звіту аудитор ставить дату на день завершення аудиторської перевірки. Причому дата на аудиторському звіті проставляється в той день, коли керівництво підприємства підписує акт приймання-передання виконаних аудитором робіт. Дата ставиться або перед вступною частиною аудиторського звіту, або після підпису аудитора.

Розділ "Дата аудиторського звіту". Аудитор повинен проставляти дату аудиторського звіту на день завершення аудиторської перевірки. Завершеною перевірка вважається тоді, коли її результати доведені до керівництва підприємства, на якому вона проводилася, і керівництво підписало звіти, що додаються до аудиторського звіту та акту прийому-здачі роботи.

Розділ "Адреса аудиторської фірми" містить адресу дійсного місцезнаходження аудиторської фірми, номер та термін дії ліцензії, отриманої від Аудиторської палати України.

Вказується адреса дійсного місцезнаходження аудиторської фірми та № Свідоцтва про включення до Реєстру суб'єктів аудиторської діяльності в Україні.

Розділ "Підписання аудиторського звіту". Аудиторський звіт та звітність, про яку аудитор дає свій висновок, підписується незалежними особами (аудиторами) від імені аудиторської фірми.

У розділі Підпис аудиторського звіту ставиться підпис директора аудиторської фірми або уповноваженої на це особи, яка має відповідну серію сертифіката аудитора України- на вид проведеного аудиту.

Аудитор повинен попередити керівництво підприємства, на якому проведена аудиторська перевірка, про його відповідальність за несвоєчасне подання аудиторського звіту податковим органам у випадку проведення обов'язкового аудиту.

7.3 Види аудиторських звітів

Виходячи із висловлення думки аудитора, вона може бути немодифікована або модифікована (думка із застереженням, негативна або відмова від висловлення думки), про те, чи розкриває фінансова звітність або консолідована фінансова звітність в усіх суттєвих аспектах достовірно та об'єктивно фінансову інформацію згідно з міжнародними стандартами фінансової звітності або національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку та відповідає вимогам законодавства;

Виходячи із висловлення немодифікованої думки аудитора щодо фінансової звітності в усіх суттєвих аспектах, вона може бути складається у випадках, коли, на думку аудитора, виконані такі умови:

- аудитору надана вся інформація і пояснення, необхідні для досягнення цілей аудиту;
- інформація цілком достатня для відображення реального стану суб'єкта перевірки;
- наявні адекватні дані з усіх питань, суттєвих для достовірності й повноти змісту інформації;
- фінансова документація складена на основі прийнятої на підприємстві системи бухгалтерського обліку, а сама система задовольняє існуючі законодавчі та нормативні вимоги;
- звітність складена на основі дійсних облікових даних і не є суперечливою;
- звітність складена належним чином за затвердженою формою.

Якщо під час перевірки в аудитора виникли заперечення або сумніви щодо правильності тих чи інших використаних суб'єктами перевірки рішень, але йому надано переконливі (обґрунтовані на законодавчому та нормативному рівні) докази цих рішень, то у своєму висновку аудитор не зобов'язаний посилатися на ці рішення і така ситуація не змінює позитивного звіту.

Аудитор не може видати немодифікована думку у разі:

- непевності, коли він не може сформулювати свою думку;
- незгоди, якщо сформульоване судження аудитора суперечить даним перевіреної фінансової інформації.

Причини непевності:

- обмежені обсяги аудиторської роботи через недостатність необхідної інформації і пояснень, без чого аудитор не може виконати всі необхідні аудиторські процедури (незадовільний стан обліку, обмеження у часі);
- ситуаційні обставини, непевність у правильності висновку з певної ситуації.

Причини незгоди:

- неприйнятність системи чи способів обліку;
- розходження у судженні стосовно відповідності фактів або сум фінансової звітності даним обліку;
- незгода щодо ступеня та способу відображення фактів у обліку й звітності;
- невідповідність проведення чи оформлення операцій нормам законодавства та іншим вимогам.

Наявність будь-якого ступеня непевності або незгоди є підставою для відмови звіту із застереженням. Подальший вибір виду висновку залежить від ступеня непевності чи незгоди: нефундаментальний або фундаментальний.

Наявність *нефундаментальних непевностей* та (або) незгод дає аудитору підстави сформулювати *думку із застереженням*.

Наявність *фундаментальної незгоди* є підставою для складання *негативної думки*, а фундаментальної непевності - для відмови від висловлення думки.

В усіх випадках формулювання думки, яка відрізняється від немодифікованої, аудитор має описати всі суттєві причини свого судження (непевностей та незгод). Ця інформація повинна бути коротко викладена в окремому розділі звіту, що передує його формулюванню.

Окремим випадком є ситуація, коли прорахунки й відхилення, виявлені під час перевірки, були ліквідовані до моменту складання аудиторського звіту.

У цьому випадку також є підстави для надання умовно позитивного висновку. Аудитор наголошує на тому, що показники фінансового стану є достовірними з урахуванням ліквідації цих відхилень станом на відповідну дату (попередню дату складання аудиторського звіту).

У різних обставинах стандартна форма аудиторського звіту може змінюватись. Будь-які зміни щодо стандартного позитивного висновку називаються "відхиленням" від нього. Такі зміни бувають трьох видів:

- 1) обмеження;
- 2) модифікація аудиторського звіту;
- 3) доповнення до аудиторського звіту.

Висновок з обмеженнями відображає:

— посилення на наявність відхилень від чинних в Україні принципів обліку;

— обмежений масштаб аудиторських процедур;

— неможливість надання аудиторського звіту за неперевіреною звітністю або у зв'язку з порушенням незалежності аудитора;

— неможливість винесення аудиторського звіту, який підтверджував би достовірність звітності, через неадекватність достовірної інформації.

Модифікований аудиторський звіт — це висновок, що містить додаткові пояснення, але у сам висновок обмеження не вносяться.

Як правило, модифікований аудиторський звіт містить такі моменти:

— проблеми невизначеності або непевності у безперервній діяльності підприємства;

— зміни принципів обліку протягом періоду перевірки;

— виправлення, які необхідно внести в облік підприємства за результатами аудиту;

— опис принципів обліку, що відрізняються від чинних в Україні принципів обліку;

— роз'яснення з приводу використання висновків інших аудиторів;

— пояснення щодо попередніх аудиторських висновків.

Доповнений (розширений) аудиторський звіт — це висновок, додаток до стандартних розділів якого містить коментарі і відомості з різних питань:

- важливості інформації;
- недоліків стосовно поданої звітності чи аналітичного обліку;
- різні пояснення, у тому числі щодо стосунків із контрагентами, економічних ризиків, судових процесів.

Аудиторський звіт спеціального призначення відрізняється від інших видів і форм стандартного аудиторського звіту тим, що його оцінка стосується в основному окремих видів діяльності підприємств і окремих суб'єктів бухгалтерського обліку. Зазвичай такі висновки відрізняються від стандартних тим, що відповідно до нормативів аудиту встановлюється порядок складання висновків за результатами аудиторських перевірок:

- деяких рахунків, елементів рахунків або розділів фінансової звітності;
- дотримання умов договорів;
- фінансових звітів, складених за довільними правилами та формою.

Висновок аудитора за результатами тематичного аудиту складається за довільною формою, але повинен відповідати загальним вимогам, і містити такі розділи:

- з описом характеру тематичної перевірки, яка проводилася;
- з інформацією про методику перевірки;
- з описом роботи, проведеної аудитором.

7.4 Додаткова підсумкова документація

Додаткова підсумкова документація не є обов'язковою і видається замовникові тільки в тому випадку, коли аудитор вважає це необхідним, або у випадку, коли це обумовлено в договорі чи додатковій угоді між аудитором та клієнтом. Додаткова документація оформлюється як додаток до аудиторського звіту або як самостійний документ.

Як додаток до аудиторського звіту додаткова підсумкова документація оформлюється, якщо аудитор у висновку посилається на неї. В іншому випадку додаткова підсумкова документація є самостійним документом. Аудитор може не посилатися у висновку на додаткову документацію в тому разі, якщо викладене в ній не є настільки істотним, щоб вплинути на зміст аудиторського звіту. Зміст та форми додаткової підсумкової документації аудиту визначає сам аудитор.

Додаткова підсумкова документація аудиту оформлюється під одною з таких назв: "Аудиторський звіт", "Звіт про проведення аудиту", "Звіт про результати проведення аудиту", "Звіт про експрес-огляд", "Експертний огляд", "Зауваження та рекомендації за результатами аудиторської перевірки", "Лист-інформування клієнта" тощо.

Після завершення аудиту один примірник підсумкової документації (аудиторського звіту та додаткової документації) залишається в аудитора (аудиторської фірми). З урахуванням забезпечення зберігання та конфіденційності аудиторська фірма (аудитор) встановлює порядок зберігання підсумкової документації. Заборонено її вимагати або вилучати в аудитора (аудиторської фірми), за винятком випадків, передбачених законодавством.

Додаткові звіти, передбачені Законом України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» наведено на рис. 7.1.



Рисунок 7.1 - Додаткові звіти, передбачені Законом України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність»

Додатковий звіт для аудиторського комітету подають суб'єкти аудиторської діяльності, які надають послуги з обов'язкового аудиту фінансової звітності підприємств, що становлять суспільний інтерес, подають до аудиторського комітету або органу (підрозділу), на який покладено відповідні функції, додатковий звіт не пізніше дати подання аудиторського звіту.

Додатковий звіт для аудиторського комітету повинен розкривати результати виконання завдання з обов'язкового аудиту та щонайменше має містити:

- 1) твердження про незалежність;
- 2) прізвище, ім'я та по батькові ключового партнера (партнерів) з аудиту та аудиторів, які залучалися до виконання завдання (для аудиторської фірми);
- 3) розкриття інформації про залучення зовнішніх експертів, інших суб'єктів аудиторської діяльності та підтвердження їх незалежності від юридичної особи, фінансова звітність якої перевіряється;

4) дані про співробітництво та обмін інформацією з аудиторським комітетом або органом (підрозділом), на який покладено відповідні функції, з посадовими особами органу управління та наглядового органу юридичної особи, зокрема із зазначенням дат та переліку питань, що обговорювалися;

5) інформацію про обсяг і строки виконання завдання з обов'язкового аудиту, залучені ресурси;

6) розподіл завдань між суб'єктами аудиторської діяльності при призначенні більш ніж одного суб'єкта аудиторської діяльності, якщо обов'язковий аудит проводиться спільно;

7) розкриття інформації про застосовану методику перевірки фінансової звітності, зокрема пояснюються усі суттєві відхилення порівняно з попереднім роком, навіть якщо у попередньому році завдання з обов'язкового аудиту виконувалося іншим суб'єктом аудиторської діяльності;

8) рівень суттєвості, що застосовувався під час виконання завдання з обов'язкового аудиту фінансової звітності в цілому, та у відповідних випадках рівень або рівні суттєвості щодо певних класів операцій, статей фінансової звітності, іншого розкриття інформації, а також повинні наводитися якісні фактори, що враховуються при визначенні рівня суттєвості;

9) судження про виявлені події або обставини, у зв'язку з якими можуть виникнути значні сумніви у здатності юридичної особи продовжувати діяльність на безперервній основі, і те, чи є вони суттєвою невизначеністю, а також коротко викладені вжиті та очікувані заходи підтримки, які враховано при судженні щодо здатності замовника продовжувати діяльність на безперервній основі, і те, чи є вони суттєвою невизначеністю;

10) інформацію про виявлені суттєві недоліки системи внутрішнього контролю та/або системи бухгалтерського обліку, при цьому зазначається усунуто або не усунуто ці недоліки;

11) інформацію про виявлені факти або обґрунтовані підозри порушення законодавства або положень установчих документів;

12) опис застосованих методів оцінки щодо різних груп активів та зобов'язань, у тому числі розкриваються відповідні зміни;

13) пояснення щодо обсягу консолідації та критерії невключення дочірніх підприємств до консолідації;

14) опис роботи, виконаної залученим іноземним суб'єктом аудиторської діяльності, який не є членом аудиторської мережі;

15) інформацію щодо забезпечення посадовими особами юридичних осіб надання всіх необхідних запитів, пояснень та документів;

16) повідомлення про будь-які значні труднощі, що виникли в ході виконання завдання з обов'язкового аудиту фінансової звітності; суттєві питання, що були предметом обговорення з посадовими особами юридичної особи, фінансова звітність якої перевіряється; інші питання, що можуть вплинути на якість фінансової звітності.

Звіт для органів нагляду надають суб'єкти аудиторської діяльності, який надає послуги з обов'язкового аудиту підприємству, що становить суспільний інтерес, зобов'язаний інформувати орган, який відповідно до законодавства здійснює нагляд за таким підприємством про:

1) порушення законодавства з питань, що належать до компетенції органу нагляду;

2) суттєву загрозу або сумніви щодо можливості підприємства продовжувати діяльність на безперервній основі;

3) відмову від висловлення думки або надання негативної чи модифікованої думки.

Звіт про прозорість складається суб'єктом аудиторської діяльності, що надає послуги з обов'язкового аудиту фінансової звітності підприємств, що становлять суспільний інтерес, оприлюднює звіт про прозорість за попередній рік не пізніше 30 квітня року, що настає за звітним.

Звіт про прозорість опубліковується на веб-сторінці суб'єкта аудиторської діяльності і залишається доступним на цьому веб-сайті щонайменше сім років з дня його оприлюднення. Суб'єкт аудиторської

діяльності може вносити зміни до опублікованого звіту про прозорість. У такому разі зазначається, що це виправлений варіант звіту, при цьому первинний варіант звіту залишається доступним на веб-сторінці. Суб'єкт аудиторської діяльності протягом 30 робочих днів з дати виникнення події інформує Орган суспільного нагляду за аудиторською діяльністю про те, що звіт про прозорість опубліковано на його веб-сторінці та/або про внесення змін до нього.

Звіт про прозорість включає щонайменше таке:

- 1) опис організаційно-правової структури та структури власності аудиторської фірми;
- 2) у разі якщо суб'єкт аудиторської діяльності є членом мережі: характеристику мережі та організаційно-правових і структурних механізмів мережі; найменування аудиторських фірм (або прізвище та ім'я кожного аудитора, який працює одноосібно), які є членами аудиторської мережі, а також держави, в яких вони зареєстровані; чистий дохід, отриманий мережею від надання послуг з обов'язкового аудиту фінансової звітності;
- 3) опис структури управління аудиторської фірми;
- 4) опис системи внутрішнього контролю якості та твердження органу управління або наглядового органу про її ефективність;
- 5) інформацію про дату останньої зовнішньої перевірки системи контролю якості;
- 6) перелік підприємств, що становлять суспільний інтерес, яким надавалися послуги з обов'язкового аудиту в попередньому фінансовому році;
- 7) інформацію про практики забезпечення незалежності, а також підтвердження проведення внутрішнього огляду дотримання незалежності;
- 8) інформацію про безперервне навчання аудиторів;
- 9) відомості щодо принципів оплати праці ключових партнерів;
- 10) опис політики ротації ключових партнерів з аудиту та аудиторів, залучених до виконання завдання з обов'язкового аудиту;

11) інформацію про: доходи від надання послуг з обов'язкового аудиту фінансової звітності підприємств, що становлять суспільний інтерес, і суб'єктів, що належать до групи компаній, материнською компанією яких є такі підприємства; доходи від надання послуг з обов'язкового аудиту фінансової звітності інших юридичних осіб; доходи від надання дозволених неаудиторських послуг підприємствам, що становлять суспільний інтерес; доходи від надання неаудиторських послуг іншим юридичним особам;

12) інформацію про пов'язаних осіб суб'єкта аудиторської діяльності.

Звіт про прозорість складається у письмовій формі та підписується керівником суб'єкта аудиторської діяльності.

Інформація для Органу суспільного нагляду за аудиторською діяльністю надається суб'єктом аудиторської діяльності щороку, до 30 квітня року, наступного за звітним, подає до Органу суспільного нагляду за аудиторською діяльністю перелік підприємств, що становлять суспільний інтерес, яким надавалися послуги протягом звітного року з обов'язкового аудиту, із розкриттям інформації про:

- доходи від надання послуг з обов'язкового аудиту фінансової звітності підприємствам, що становлять суспільний інтерес;
- доходи від надання інших послуг цим підприємствам.

Суб'єкт аудиторської діяльності зберігає робочі документи та всі звіти протягом щонайменше семи років з дати завершення виконання завдання з аудиту фінансової звітності або їх створення, якщо виконання завдання з аудиту фінансової звітності не було завершено.

Запитання для самоперевірки:

1. Дайте визначення поняття “аудиторський звіт”.
2. Яка документація може додатково передаватись засновнику?
3. Схарактеризуйте структуру і зміст аудиторського звіту.
4. Які види аудиторських висновків Ви знаєте?
5. Що являє собою модифікований аудиторський звіт?

6. Що являє собою аудиторський звіт спеціального призначення і які вимоги висуваються до складання таких висновків?

ТЕМА 8. АУДИТ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ

План:

1. Характеристика фінансової звітності та загальні вимоги до неї
2. Склад і призначення фінансової звітності та основні принципи її підготовки
3. Оцінювання фінансової звітності підприємства
4. Аудит фінансової звітності суб'єктів підприємницької діяльності
5. Фінансовий аналіз звітності

Література::

1. Закон України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» (Відомості Верховної Ради (ВВР), 2018, № 9, ст.50)// Урядовий кур'єр від 14.02.2018 — № 31.

2. Конспект лекцій з курсу "Аудит" : для студ. денної і заочної форми навч. екон. спец. / уклад.: Ю. Н. Мардус; Нац. техн. ун-т "Харків. політехн. ін-т". – Харків : НТУ "ХП", 2019. – 180 с.

3. Методичні вказівки до виконання контрольної роботи з курсу "Аудит" : для студ. денної та заочної форм навч. екон. спец. / уклад.:, Н. Ю. Мардус ; Нац. техн. ун-т "Харків. політехн. ін-т". – Харків : НТУ "ХП", 2019. – 53 с.

4. Мардус Н.Ю. Аудит : навч. посіб. / Н.Ю. Мардус, О.О. Фальченко: за ред. Л.Л. Яковлева. – Х. : НТУ“ХП”, 2014. – 178 с.

5. Текст лекцій з дисципліни “Управлінський аудит” для студентів першого (бакалаврського) рівня вищої освіти спеціальності 071 Облік і оподаткування спеціалізації «Облік, аудит і оподаткування» / уклад. Н.Ю. Мардус. – Х. : НТУ «ХП», 2020. – 170 с.

7. Давидов Г. М. Аудит : Навч. посіб / Г.М. Давидов – К. : Т-во “Знання”, КОО, 2001. – С. 363 с.

8. Пшенична А.Ж. Аудит / А.Ж. Пшенична К. : Центр учбової літератури, 2008. – С. 145-179.

8.1 Характеристика фінансової звітності та загальні вимоги до неї

Фінансова звітність підприємства - це система узагальнених показників, що характеризують підсумки фінансово-господарської діяльності підприємства за минулий період (місяць, квартал, рік).

Метою складання фінансової звітності є надання користувачам для прийняття рішень повної, правдивої та неупередженої інформації про фінансовий стан, результати діяльності та рух коштів підприємства. Порядок надання фінансової звітності користувачам визначено чинним законодавством. Фінансова звітність забезпечує інформаційні потреби користувачів щодо:

- придбання, продажу і володіння цінними паперами;
- участі в капіталі підприємства;
- оцінки якості управління;
- забезпеченості зобов'язань підприємства;
- визначення суми дивідендів, що підлягають розподілу;
- регулювання діяльності підприємства тощо.

Основні вимоги до фінансової звітності – реальність, ясність, своєчасність, єдність методики звітних показників, порівнянність звітних показників з минулими.

Терміни, що використовуються у Національному Положенні (стандарті) бухгалтерського обліку 1 "Загальні вимоги до фінансової звітності", мають таке значення.

Активи – ресурси, контрольовані підприємством внаслідок минулих подій, використання яких, як очікується, приведе до отримання економічних вигод у майбутньому.

Активи = Зобов'язання + Власний капітал.

Баланс – звіт про фінансовий стан підприємства, який відображає на певну дату його активи, зобов'язання і власний капітал.

Бухгалтерська звітність – звітність, що складається на підставі даних бухгалтерського обліку для задоволення потреб певних користувачів.

Витрати – зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, що призводять до зменшення власного капіталу.

Власний капітал – частина в активах підприємства, що залишається після вирахування його зобов'язань.

Доходи – збільшення економічних вигод у вигляді надходження активів або зменшення зобов'язань, що призводять до зростання власного капіталу.

Звіт про власний капітал – звіт, який відображає зміни у складі власного капіталу підприємства протягом звітного періоду.

Звіт про фінансові результати – звіт про доходи, витрати і фінансові результати діяльності підприємства.

Звіт про рух грошових коштів – звіт, який відображає надходження і видаток грошових коштів у результаті діяльності підприємства у звітному періоді.

Зобов'язання – заборгованість підприємства, яка виникла внаслідок минулих подій і погашення якої в майбутньому, як очікується, призведе до зменшення ресурсів підприємства, що втілюють у собі економічні вигоди.

Консолідована фінансова звітність – звітність, яка відображає фінансовий стан і результати діяльності юридичної особи та її дочірніх підприємств як єдиної економічної одиниці.

Користувачі звітності – фізичні та юридичні особи, які потребують інформації про діяльність підприємства для прийняття рішень.

Стаття – елемент фінансового звіту, який відповідає критеріям, установленим цим Положенням (стандартом).

8.2 Склад і призначення фінансової звітності та основні принципи її підготовки

Фінансова звітність – це бухгалтерська звітність, що містить Інформацію про фінансовий стан, результати діяльності та рух грошових коштів підприємства за звітний період.

Метою складання фінансової звітності є забезпечення користувачів повною, правдивою, неупередженою інформацією про фінансові результати діяльності й фінансовий стан підприємства. Фінансова звітність має задовольнити інтереси користувачів - юридичних і фізичних осіб, яким потрібна інформація про діяльність підприємства для прийняття правильних рішень.

Складові річної фінансової звітності: баланс, звіт про фінансові результати, звіт про рух грошових коштів, звіт про власний капітал. Термін подання фінансової звітності встановлюється Кабінетом Міністрів України.

Квартальна звітність складається тільки з балансу і звіту про фінансові результати.

Суб'єкти малого підприємництва та представництва іноземних суб'єктів господарської діяльності протягом кварталу і за рік складають лише спрощену форму звітності з двох форм - балансу і звіту про фінансові результати.

Кожна стаття фінансової звітності може наводитись тоді, коли:

- існує достовірність надходження і вибуття майбутніх економічних вигод;
- оцінка статті може бути достовірно визначена.

Якісні характеристики фінансової звітності:

1. Зрозумілість – доступність для розуміння користувачів, які мають достатні знання у сфері бухгалтерського обліку. Щоб бути зрозумілою користувачам, фінансова звітність має містити відомості про: підприємство; дату звітності й звітний період; валюту звітності та одиниці її виміру; консолідацію фінансових звітів; припинення (ліквідацію) окремих видів

діяльності; виявлені помилки минулих років і пов'язані з ними коригування; переоцінку статей фінансових звітів.

2. Доречність – прогнозування результатів діяльності, виправлення помилок у господарській діяльності. Фінансова звітність має містити тільки доречну інформацію, що дає змогу впливати на прийняття рішень, оцінку минулих і майбутніх подій.

3. Надійність – у інформації, представленій у звітності, не повинно бути суттєвих помилок і викривлень. Надійність забезпечують правдиве подання операцій і подій та перевага сутності над формою.

4. Нейтральність, тобто відображення інформації без мети здійснення впливу на рішення для досягнення бажаного результату.

5. Обачливість (обережність під час розрахунків) – повнота (без пропусків). Обов'язкові реквізити звітності: дата, на яку приведені основні показники діяльності підприємства; охоплюваний період; валюта. Усі звіти підписуються керівником і головним бухгалтером. Основні принципи підготовки фінансової звітності.

При формуванні фінансової звітності має бути дотримано таких принципів:

- автономність підприємства – підприємство відокремлене від власників;
- безперервність діяльності – передбачає оцінку активів і пасивів підприємства на подальший період;
- періодичність – розподіл діяльності підприємства на певні періоди часу для складання звітності;
- історична (фактична) собівартість – визначає пріоритет оцінки активів;
- нарахування та відповідність доходів і витрат – доходи зіставляються з витратами (для отримання цих доходів);
- повнота висвітлення – фінансова звітність має містити інформацію про фактичні й потенційні наслідки операцій;

- послідовність – постійне з року в рік застосування обраної облікової політики;
- обачність – запобігання заниженню оцінки зобов'язань;
- превалювання змісту над формою;
- єдиний грошовий еквівалент.

8.3 Оцінювання фінансової звітності підприємства

Міжнародний стандарт завдань з огляду (МСЗО) 2400 “Завдання з огляду фінансових звітів” слід розуміти в контексті “Передмови до міжнародних стандартів контролю якості, аудиту, надання впевненості та супутніх послуг”, де вказано застосування та статус МСЗО.

Метою Міжнародного стандарту завдань з огляду (МСЗО) 2400 є встановлення положень і надання рекомендацій стосовно професійної відповідальності аудитора при виконанні завдань з огляду фінансових звітів, а також форми і змісту висновку, який надає аудитор у зв'язку з проведенням такого огляду.

МСЗО 2400 стосується огляду фінансових звітів.

Однією з найважливіших аудиторських процедур є оцінювання фінансової звітності підприємства. При цьому аудитор керується Законом України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" від 16 липня 1999 р. № 996-XIV НП(С)БО 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності”.

Аудитор, керуючись нормативними актами, перевіряє правильність оцінки статей балансу та фінансової звітності.

Насамперед він оцінює використання необоротних активів, зокрема основних засобів як сукупності матеріальних активів, що підприємство утримує з метою використання їх у процесі виробництва або постачання товарів і послуг, або надання в оренду, що діють більше одного року як у сфері виробництва, так і в невиробничій сфері. До них належать також капітальні вкладення у багаторічні насадження, у поліпшення земель (іригаційні, меліоративні та інші роботи) і в орендовані будівлі, споруди, обладнання.

Фінансові вкладення (внески до статутного капіталу, придбання цінних паперів, облігацій тощо) підприємства оцінюють у балансі за фактичними витратами. Величину таких витрат і їх фінансування аудитор перевіряє за даними рахунків 102 "Капітальні витрати на поліпшення землі", 50 "Довгострокові позики", 501 "Довгострокові кредити банків в національній валюті", 53 "Довгострокові зобов'язання з оренди" тощо. Аудитор перевіряє правильність відображення їх у балансі, інших формах фінансової звітності.

Використання нематеріальних активів аудитор контролює за даними рахунка 12 "Нематеріальні активи". Аудитор з'ясовує, як використовуються підприємством права користування природними ресурсами, авторські та суміжні з ними права.

Запаси, зокрема сировину і матеріали, паливо, запасні частини відображають в обліку за фактичною собівартістю. Якщо на підприємствах для технологічних та експлуатаційних потреб, для вироблення енергії та опалення будівель створюються запаси газу (у газосховищах), то їх облік ведеться на рахунку 203 "Паливо".

Розрахунки з дебіторами і кредиторами, постачальниками і покупцями у балансі та іншій фінансовій звітності показують у сумах, попередньо звірених і відображених відповідними актами звірок. Аудитор перевіряє їх достовірність за даними рахунка 36 "Розрахунки з покупцями та замовниками", 37 "Розрахунки з різними дебіторами", 63 "Розрахунки з постачальниками та підрядниками", 374 "Розрахунки за претензіями" та ін.

Чистий прибуток (збиток) від реалізації продукції (робіт, послуг), товарів визначається як різниця між виручкою від реалізації в цінах продажу без податку на додану вартість, акцизного збору, інших вирахувань з доходу, собівартості реалізованої продукції, адміністративних витрат, витрат на збут, інших операційних витрат, фінансових витрат, втрат від участі в капіталі, податку на прибуток.

Аудитор перевіряє правильність відображення прибутку (збитку) у балансі й звіті про фінансові результати. Отже, усі статті балансу мають бути

підтверджені матеріалами інвентаризації, що проводиться щороку станом на 1 жовтня. Аудитор перевіряє правильність оформлення матеріалів інвентаризації та відображення на рахунках бухгалтерського обліку й у звітності.

За результатами такої перевірки аудитор може зробити висновки про достовірність балансу, реальність статей інших форм фінансової звітності. Оцінка фінансової звітності та своєчасності її подання у керівні інстанції і відповідним державним органам (податковій адміністрації, статистичним органам, установам банку) здійснюється на підставі чинного законодавства. Перевіряючи звітність, аудитор визначає повноту і взаємозв'язок (ув'язку) між даними балансу, фінансової звітності. Якщо є відхилення між даними звітних форм фінансової звітності, керівництво підприємства вносить відповідні корективи.

Переконавшись у правильності й достовірності фінансової звітності, аудитор підтверджує правильність її складання.

Фінансові звіти вміщують статті, склад і зміст яких визначаються відповідними положеннями (стандартами). До річного бухгалтерського звіту обов'язково додається пояснювальна записка (примітки), в якій викладаються основні фактори, що вплинули у звітному році на підсумки діяльності підприємства, де крім фінансового стану висвітлюється перспектива розвитку підприємства. Звіт про фінансові результати показує результати фінансово-господарської діяльності за період з початку звітного року. Відмінною особливістю нової звітності є відсутність у ній планових показників або нормативів.

Бухгалтерська фінансова звітність є єдиною. Звіти підприємств і організацій усіх галузей господарювання складаються за єдиними критеріями, фінансові відносини – універсальні. Галузеві особливості відображають у статистичній звітності. Підприємства, що перебувають на госпрозрахунку, мають самостійний баланс і є юридичними особами, у тому числі й спільні підприємства.

8.4 Аудит фінансової звітності суб'єктів підприємницької діяльності

Фінансовий результат діяльності підприємства характеризує його економічну ефективність. Однією з найважливіших аудиторських процедур є оцінювання балансового прибутку, величина якого суттєво залежить від правильності обчислення належних платежів (податок на додану вартість, акцизний збір, інші вирахування з доходу).

Для перевірки фактичного виторгу – виручки (доходу) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) – аудитор використовує первинні документи на відпуск готової продукції зі складу, облікові реєстри, банківські виписки про рух грошових коштів на рахунку в банку, прибуткові касові ордери на приход готівки у касу підприємства, платіжні доручення на оплату відвантаженої продукції, перепустки на вивіз готової продукції з території підприємства.

Детальній перевірці підлягають доходи і видатки.

Щоб визначити валовий прибуток (збиток), необхідно від чистого доходу (виручки) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) відняти суму собівартості реалізованої продукції.

Відтак для визначення фінансового результату від операційної діяльності (прибутку чи збитку) необхідно від валового прибутку відрахувати адміністративні витрати, витрати на збут, інші операційні витрати і додати до одержаної суми інші операційні доходи.

Потім слід встановити правильність вирахування фінансового результату від фінансових операцій. Для цього необхідно перевіряти дохід, отриманий від інвестицій в асоційовані, дочірні або спільні підприємства), інші фінансові доходи (дивіденди, відсотки та інші доходи, отримані від фінансових інвестицій), інші доходи (дохід від реалізації фінансових інвестицій, необоротних активів і майнових комплексів, дохід від неопераційних курсових різниць), і відняти фінансові витрати (витрати на проценти та інші витрати підприємства, пов'язані із залученням позикового капіталу), втрати від участі в капіталі (збиток, спричинений інвестиціями в асоційовані, дочірні або спільні

підприємства), інші витрати (собівартість реалізації фінансових інвестицій, необоротних активів, майнових комплексів, втрати від неопераційних курсових різниць, втрати від уцінки фінансових інвестицій та необоротних активів).

Наступним етапом є визначення результату від іншої звичайної діяльності, ка дорівнює різниці між сумою доходів від інвестиційної та іншої звичайної діяльності підприємства та сумою інших витрат..

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

Досить старанно слід перевірити обґрунтованість відображення у бухгалтерському обліку тієї частини прибутку, яка підлягає вилученню в бюджет у зв'язку із застосуванням економічних санкцій: за приховання (заниження) прибутку (доходу) від оподаткування; пені за несвоєчасне перерахування платежів у бюджет та ін. Суми таких санкцій покриваються за рахунок прибутку, що залишається у розпорядженні підприємств, і не впливають на величину оподаткованого прибутку.

Крім того, аудит фінансового стану встановлює платоспроможність підприємства. Платоспроможним воно вважається тоді, коли сума активів (запаси, грошові кошти, дебіторська заборгованість тощо) більша або дорівнює його зовнішній заборгованості (кредити, кредиторська заборгованість, поточні зобов'язання за розрахунками з бюджетом, з оплати праці тощо).

Підвищення або зниження рівня платоспроможності підприємства слід встановити за зміною показника оборотних коштів (оборотного капіталу) як різницю між сумою поточних активів (запаси і витрати мінус зношення малоцінних і швидкозношуваних предметів плюс грошові кошти, розрахунки та інші пасиви) і короткостроковими боргами. Отже, оцінювання фінансового стану підприємства здійснюється за даними фінансової звітності (балансу, звіту про фінансові результати, звіту про рух грошових коштів, звіту про власний капітал).

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

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

У ринковому середовищі, коли фінансово-господарська діяльність підприємства здійснюється на принципах самофінансування, а за нестачі власних фінансових ресурсів – за рахунок позичкових коштів, дуже важливо дати аналітичну оцінку фінансової незалежності підприємства від зовнішніх джерел. Запас джерел власних коштів – це запас фінансової стійкості підприємства за умови, що його власні кошти перевищують позичені.

Фінансова стійкість оцінюється на підставі співвідношення власних і позичкових коштів у активах підприємства, темпів нагромадження власних коштів внаслідок господарської діяльності, співвідношення довготермінових і короткотермінових позик, достатнього забезпечення матеріальних оборотних засобів власними джерелами.

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

Для цього слід перевірити:

- правильність реєстрації підприємства в органах державної податкової адміністрації;
- наявність документа на право здійснення окремих видів діяльності, статуту, установчих документів, відкритого рахунка в банку;
- структуру активів і пасивів балансу на звітну дату;

- структуру власного капіталу;
- забезпечення підприємства власними обіговими коштами;
- повноту і своєчасність сплати податків і платежів;
- фінансову сталість, платоспроможність тощо.

Для забезпечення якості проведення аудиту фінансової звітності необхідна така інформація:

- баланс;
- звіт про фінансові результати;
- звіт про рух грошових коштів;
- звіт про власний капітал;
- розшифрування дебіторів і кредиторів;
- розрахунок нормативу власних обігових коштів;
- бізнес-план;
- Головна книга;
- статистична звітність;
- податкова звітність;
- реєстри бухгалтерського фінансового обліку;
- первинна документація.

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

На початку аудиту фінансової звітності суб'єктів підприємницької діяльності встановлюється відповідність її чинним законодавчим та іншим нормативно-правовим актам (Закону України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні", затвердженим Положенням (стандартам) бухгалтерського обліку тощо).

Під час аудиту показників фінансової звітності для встановлення її реальності й достовірності аудиторі мають виявляти нереальну дебіторську заборгованість. При цьому особливу увагу слід зосередити на контролі позовної давності заборгованості, що рахується на балансі як реальна, а фактично термін

її стягнення через суд чи арбітраж адміністрацією підприємства пропущено і вона підлягає списанню на збитки. У такому випадку аудитор зобов'язаний встановити причини утворення нереальної дебіторської заборгованості, місце її виникнення та відповідальних осіб.

Аудитор також встановлює несвоєчасно погашену кредиторську заборгованість (кредити і позики, не погашені в строк; за товари, роботи і послуги, не сплачені в строк; поточні зобов'язання за розрахунками з бюджетом, з оплати праці тощо). При цьому кожна стаття балансу має бути проінвентаризована та підтверджена актами звірки, довідками тощо. Таким чином, аудит фінансової звітності має підтвердити реальність інформації про активи і пасиви підприємства.

Під час перевірки фінансових звітів клієнт повинен надати аудитору повну інформацію, на підставі якої останній міг би зробити висновок, що відповідає необхідність вносити суттєві зміни у фінансові звіти з тим, щоб вони відповідали вимогам норм (стандартів).

При цьому аудитору слід здійснити такі процедури:

- ознайомитися з принципами, прийомами і методами бухгалтерського фінансового обліку і способами їх застосування;
- простежити, яким чином клієнт збирає інформацію для включення у фінансовий звіт;
- упевнитися, що фінансові звіти складені відповідно до загальноприйнятих принципів ведення бухгалтерського фінансового обліку;
- з'ясувати, який існує зв'язок між сальдо рахунків і який вплив на результати мають відхилення.

8.5 Фінансовий аналіз звітності

Складовою аудиту фінансової звітності є фінансовий аналіз звітності, у процесі якого слід дати оцінку фінансової сталості й платоспроможності, зокрема розрахувати коефіцієнти і показники ліквідності й фінансової активності. Отже, аудит фінансової звітності сприяє виявленню недоліків,

попередженню банкрутства, визначенню перспектив розвитку виробництва в умовах жорсткої конкурентної боротьби.

Здійснюючи фінансовий аналіз звітності підприємства аудитор, насамперед, досліджує показники балансу, його актив і пасив, тобто їхні статті. На підставі даних балансу і звіту про фінансові результати аудитор розраховує коефіцієнти платоспроможності (ліквідності) і рентабельності активів і пасивів.

Вивчення структури балансу допомагає встановити, як розподіляються активи підприємства, зокрема запаси і дебіторська заборгованість, з одного боку, і як розподілені джерела цих активів між довгостроковими, поточними зобов'язаннями і власним капіталом, з іншого. Для цього спочатку визначаємо динаміку оборотності запасів і дебіторської заборгованості шляхом використання даних балансу і звіту про фінансові результати та розрахування двох відносних показників: коефіцієнта оборотності запасів і коефіцієнта оборотності дебіторської заборгованості.

1. Коефіцієнт оборотності запасів дає можливість встановити швидкість обороту запасів для забезпечення виконання завдання з продажу (реалізації) готової продукції (товарів, робіт, послуг).

2. Коефіцієнт оборотності дебіторської заборгованості показує, скільки оборотів здійснено за рік коштами, вкладеними до розрахунків.

Якщо підприємство не може забезпечити самофінансування, воно змушене взяти кредит. Тому кредиторська заборгованість показує тимчасове залучення в оборот кредитів на умовах їх повернення. Однак, якщо термін погашення кредитів перевищуватиме строк погашення дебіторської заборгованості, то зростання кредиторської заборгованості випереджатиме зростання дебіторської, що призведе до погіршення фінансового стану підприємства.

3. Коефіцієнт оборотності кредиторської заборгованості розраховується як відношення собівартості до середнього розміру кредиторської заборгованості. Отже, розділивши тривалість звітного періоду (року) на

коефіцієнт оборотності кредиторської заборгованості, одержимо середню кількість днів для оплати рахунків кредиторів.

Платоспроможність (ліквідність) визначається здатністю підприємства до швидкого погашення своїх короткотермінових зобов'язань за платежами. Для здійснення таких операцій необхідні кошти, які підприємство може отримати, перевівши у гроші найбільш ліквідну частину своїх мобільних запасів або маючи достатній запас грошей у банку й у касі. Оцінювання платоспроможності проводиться за даними балансу на підставі характеристики ліквідності оборотних активів, тобто часу, необхідного для переведення їх у грошову масу. Є три рівня ліквідності. Найбільш мобільною частиною оборотних засобів є грошові кошти і короткотермінові цінні папери. Збільшення частки грошових коштів і цінних паперів у загальній сумі оборотних засобів сприяє зростанню платоспроможності.

Ліквідність – це здатність швидко перетворити актив на гроші без втрат його ринкової вартості. Під час оцінювання ліквідності підприємства аналізу підлягає достатність поточних (оборотних) активів для погашення поточних зобов'язань, тобто короткострокової кредиторської заборгованості. Оцінюючи ліквідність, розраховують три коефіцієнти:

- коефіцієнт покриття;
- коефіцієнт швидкої ліквідності;
- коефіцієнт абсолютної ліквідності.

4. Коефіцієнт покриття (іноді його називають коефіцієнтом загальної ліквідності) дає загальну оцінку ліквідності активів, показуючи, скільки гривень поточних активів підприємства припадає на одну гривню поточних зобов'язань. Якщо поточні активи перевищують за величиною поточні зобов'язання, підприємство може розглядатись як таке, що успішно функціонує. Критичне значення коефіцієнта покриття прийняте за 1. Тому якщо коефіцієнт покриття менший 1, то підприємство має неліквідний баланс.

5. Коефіцієнт швидкої ліквідності (іноді його називають коефіцієнтом "лакмусового папірця"). На відміну від попереднього, він враховує якість

оборотних активів і є більш чітким показником ліквідності, тому що при його розрахунку беруться до уваги ліквідні поточні активи (запаси не враховуються).

Орієнтовне значення коефіцієнта абсолютної ліквідності наведене його теоретичне значення, яке має бути не меншим 0,2-0,25. Оцінка довгострокової платоспроможності. Крім поточних зобов'язань у підприємства є також довгострокові зобов'язання, термін погашення яких становить більше 12 місяців з дати балансу. Тому розглянемо такі коефіцієнти, які можна використати для аналізу довгострокової платоспроможності підприємства.

6. Коефіцієнт концентрації власного капіталу (або коефіцієнт автономії чи незалежності) визначає частку коштів власників підприємства в загальній сумі коштів, вкладених у майно підприємства. Характеризує можливість підприємства виконати свої зовнішні зобов'язання за рахунок використання власних коштів, незалежність його функціонування від позикових коштів. Якщо його значення дорівнює 1 (тобто 100 %), то це означає, що власники повністю фінансують своє підприємство. Згідно з Методикою № 81 і Методикою № 22 підприємство вважається фінансово стійким за умови, що частина власного капіталу в загальній сумі фінансових ресурсів підприємства становить не менше 50 %.

7. Коефіцієнт концентрації позикового капіталу є доповненням до попереднього коефіцієнта – їх сума дорівнює 1 (або 100 %). Коефіцієнт характеризує частку позикових коштів у загальній сумі коштів, вкладених у майно підприємства.

8. Співвідношення позикового капіталу і власного. Цей показник дає найбільш загальну оцінку фінансової стійкості підприємства.. Його значення, що дорівнює, наприклад, 0,3, означає, що на кожну 1 грн. власних коштів, вкладених в активи підприємства, припадає 30 коп. позикових коштів. Підвищення рівня цього показника в динаміці означає посилення залежності підприємства від інвесторів і кредиторів, тобто відповідне зниження фінансової стійкості, і навпаки.

9. Коефіцієнт забезпеченості за кредитами (інша назва – коефіцієнт покриття відсотка). За його допомогою оцінюється потенційна можливість підприємства погасити позику. Цей коефіцієнт показує ступінь захищеності кредиторів від несплати відсоткових платежів.

Зменшення значення коефіцієнта порівняно з аналогічним коефіцієнтом попереднього періоду показує збільшення витрат підприємства на виплату відсотків за кредит.

10. Коефіцієнт оборотності активів показує, наскільки ефективно використовуються активи з погляду обсягу реалізації, тому що показує, скільки гривень реалізації припадає на кожен гривню, вкладену в активи підприємства; іншими словами, скільки разів за звітний період активи обернулися у процесі реалізації продукції. Чим вищий оборот, тим ефективніше використовуються активи.

Коефіцієнт визначається як відношення чистої реалізації до середньорічної вартості активів.

11. Оцінка рентабельності. Розраховуючи рентабельність, слід визначити відношення прибутку до таких показників: рівня продажу, активів, власного капіталу. Показники рентабельності такі:

- рентабельність продажу (або коефіцієнт "прибуток / продаж" (англ. pr-fit margin) – норма чистого прибутку). Він показує, який прибуток з однієї гривні продажу отримало підприємство.

- рентабельність активів (інша назва – коефіцієнт "прибуток/актив") характеризує, наскільки ефективно підприємство використовує свої активи для отримання прибутку, тобто показує, який прибуток приносить кожна гривня, вкладена в активи підприємства. Визначається як відношення чистого прибутку до середньорічної вартості активів.

- рентабельність капіталу (інша назва цього показника – коефіцієнт "прибуток / капітал") характеризує ефективність використання підприємством власного капіталу. Цей показник визначається як співвідношення чистого прибутку і середньорічної вартості власного капіталу.

Наведені показники показують зниження коефіцієнта "прибуток/ актив", тобто зниження рівня рентабельності у звітному році порівняно з минулим на 11 %.

- фондівдача – цей показник показує, наскільки ефективно підприємство використовує основні фонди.

Збільшення цього відносного показника свідчить про підвищення рівня використання основних фондів.

Запитання для самоперевірки:

1. Які вимоги висуваються до фінансової звітності?
2. Дайте характеристику фінансової звітності.
3. Хто є користувачами фінансової звітності?
4. Що таке баланс? Яка різниця між активами і пасивами балансу?
5. Що відображає консолідована фінансова звітність?
6. З яких елементів складається річна і квартальна звітність?
7. Які основні принципи підготовки фінансової звітності?
8. Які Ви знаєте якісні характеристики фінансової звітності? У чому вони полягають?
9. Чим мають бути підтверджені статті балансу?
10. Які заходи вживає керівництво підприємства у разі виявлення відхилень між даними звітних форм фінансової звітності?
11. Коли підприємство вважається платоспроможним?
12. На підставі яких показників оцінюється фінансова стійкість підприємства?
13. На підставі яких документів розраховується коефіцієнт платоспроможності (ліквідності) і рентабельності активів і пасивів?

ТЕМА 9. ПІДСУМКОВИЙ КОНТРОЛЬ

План:

- 9.1 Мета і напрями підсумкового контролю
- 9.2 Контроль якості аудиторських послуг
- 9.3 Події після дати балансу

Література:

1. Закон України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» (Відомості Верховної Ради (ВВР), 2018, № 9, ст.50)// Урядовий кур'єр від 14.02.2018 — № 31.

2. Конспект лекцій з курсу "Аудит" : для студ. денної і заочної форми навч. екон. спец. / уклад.: Ю. Н. Мардус; Нац. техн. ун-т "Харків. політехн. ін-т". – Харків : НТУ "ХПІ", 2019. – 180 с.

3. Методичні вказівки до виконання контрольної роботи з курсу "Аудит" : для студ. денної та заочної форм навч. екон. спец. / уклад.: Н. Ю. Мардус ; Нац. техн. ун-т "Харків. політехн. ін-т". – Харків : НТУ "ХПІ", 2019. – 53 с.

4. Мардус Н.Ю. Аудит : навч. посіб. / Н.Ю. Мардус, О.О. Фальченко: за ред. Л.Л. Яковлева. – Х. : НТУ“ХПІ”, 2014. – 178 с.

5. Текст лекцій з дисципліни “Управлінський аудит” для студентів першого (бакалаврського) рівня вищої освіти спеціальності 071 Облік і оподаткування спеціалізації «Облік, аудит і оподаткування» / уклад. Н.Ю. Мардус. – Х. : НТУ «ХПІ», 2020. – 170 с.

6. Дорош Н.І. Аудит: методологія і організація./ Н.І. Дорош – К. : Знання, 2001.

9.1 Мета і напрями підсумкового контролю

Встановлення стандартів та надання рекомендацій щодо відповідальності аудитора (аудиторської фірми) стосовно її системи контролю якості для

виконання аудиторських завдань, є метою Міжнародного стандарту контролю якості.

1. Зокрема з політики та процедур контролю якості для аудиторських фірм:

- що виконують аудит та огляд історичної фінансової інформації;
- стосовно інших завдань з надання впевненості;
- що надають супутніх послуг.

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

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

Відповідно, політика і процедури, прийняті окремими аудиторськими фірмами, будуть різними, але будь-яка система складається з певного середовища контролю (рис. 9.1):

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

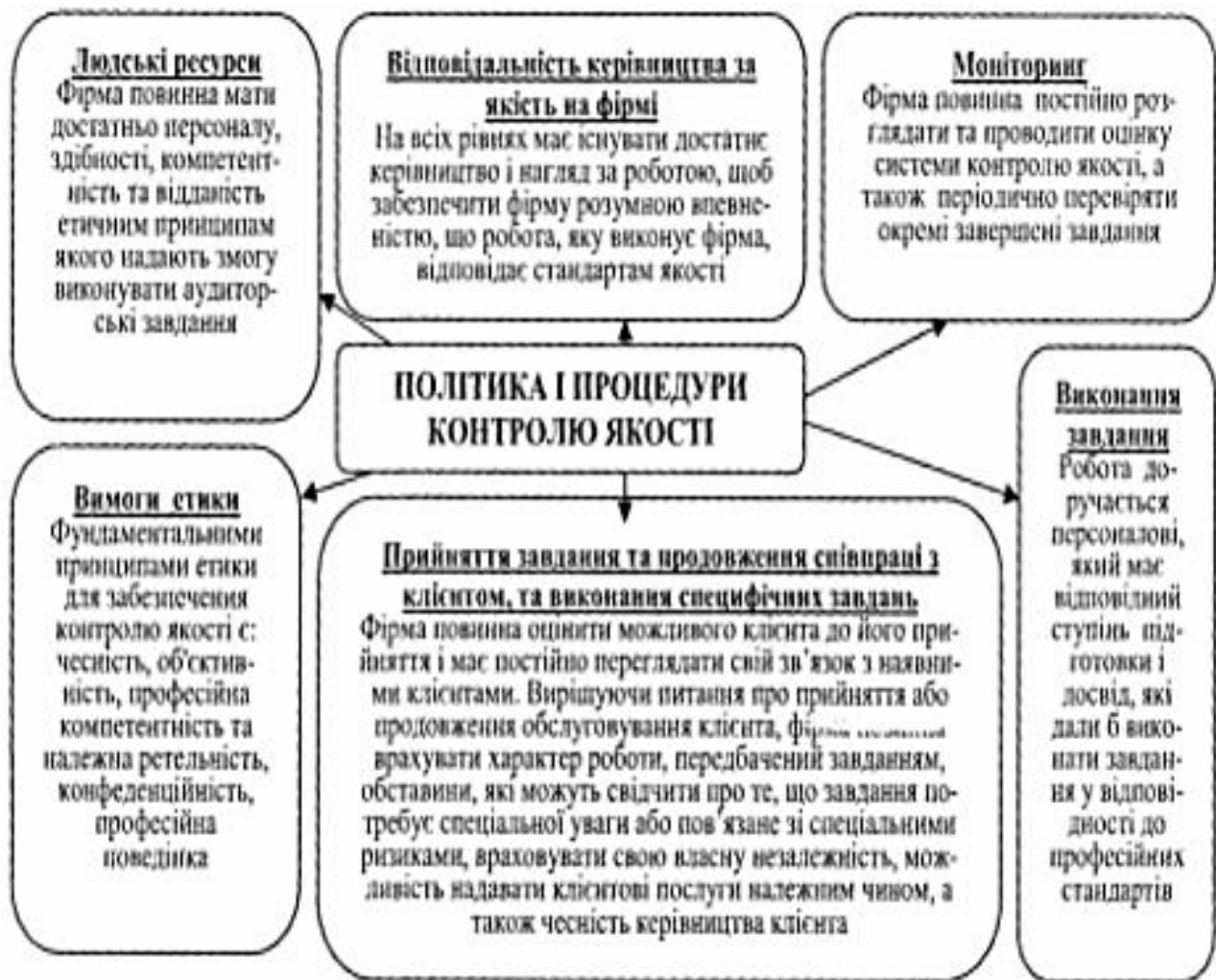


Рисунок 9.1 – Політика і процедури контролю якості

9.2 Контроль якості аудиторських послуг

Політика контролю якості аудиторських робіт повинна переслідувати реалізацію основної мети аудиту шляхом 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;

- отримання консультацій на інших не аудиторських підприємствах і в установах;
- забезпечення впевненості клієнтів щодо оцінки репутації підприємства для залучення потенційних клієнтів;
- гнучкий постійний моніторинг та забезпечення адекватності й ефективності внутрішньої політики та процедур контролю якості робіт.

Контроль якості аудиторських послуг (ст. 40 Закону) суб'єктів аудиторської діяльності здійснюється шляхом проведення перевірки якості аудиторських послуг суб'єктів аудиторської діяльності щодо дотримання ними міжнародних стандартів аудиту, принципу незалежності, ефективності внутрішньої системи контролю якості аудиторських послуг, дотримання вимог цього Закону.

Система контролю якості аудиторських послуг складається з політики та процедур, розроблених та впроваджених суб'єктами аудиторської діяльності відповідно до міжнародних стандартів аудиту.

Обов'язковий контроль якості аудиторських послуг здійснюється щодо:

1) суб'єктів аудиторської діяльності, які надають послуги із обов'язкового аудиту фінансової звітності великих підприємств, банків, професійних учасників ринків капіталу та емітентів, цінні папери яких допущені до торгів на регульованому фондовому ринку або щодо цінних паперів яких здійснено публічну пропозицію, - один раз на три роки;

2) суб'єктів аудиторської діяльності, які надають послуги із обов'язкового аудиту фінансової звітності, крім зазначених у пункті 1 цієї частини, - один раз на шість років.

Контроль якості аудиторських послуг суб'єктів аудиторської діяльності, які мають право проводити обов'язковий аудит фінансової звітності підприємств, що становлять суспільний інтерес, проводиться Інспекцією.

Контроль якості аудиторських послуг суб'єктів аудиторської діяльності, які надають послуги із обов'язкового аудиту фінансової звітності (крім суб'єктів аудиторської діяльності, які мають право проводити обов'язковий

аудит фінансової звітності підприємств, що становлять суспільний інтерес), проводиться Аудиторською палатою України.

Контроль якості аудиторських послуг суб'єктів аудиторської діяльності, які не надають послуги із обов'язкового аудиту фінансової звітності, здійснюється за їхньою власною ініціативою Аудиторською палатою України.

З метою організації проведення контролю якості аудиторських послуг Інспекція:

- 1) розробляє та подає на розгляд Ради нагляду Порядок проведення перевірок з контролю якості;
- 2) розробляє рекомендації щодо проведення перевірок з контролю якості;
- 3) затверджує щорічні плани-графіки проведення перевірок з контролю якості;
- 4) призначає інспекторів для проведення перевірок з контролю якості;
- 5) ухвалює звіти за результатами перевірок з контролю якості;
- 6) затверджує рекомендації щодо усунення недоліків внутрішньої системи контролю якості, виявлених за результатами перевірок;
- 7) готує подання Раді нагляду щодо застосування стягнень за результатами перевірок з контролю якості.

З метою організації проведення контролю якості аудиторських послуг Аудиторська палата України:

- 1) бере участь у розробці Порядку проведення перевірок з контролю якості;
- 2) розробляє рекомендації щодо проведення перевірок з контролю якості;
- 3) розробляє щорічні плани-графіки проведення перевірок з контролю якості та подає їх на погодження Органу суспільного нагляду за аудиторською діяльністю;
- 4) створює у своєму складі Комітет з контролю якості аудиторських послуг;
- 5) затверджує звіти за результатами перевірок з контролю якості;

б) затверджує рекомендації щодо усунення недоліків внутрішньої системи контролю якості, виявлених за результатами перевірок;

7) застосовує до суб'єктів аудиторської діяльності стягнення (крім суб'єктів аудиторської діяльності, які мають право проводити обов'язковий аудит фінансової звітності підприємств, що становлять суспільний інтерес).

Інспекцією та Аудиторською палатою України має бути впроваджено політику та процедури незалежності інспекторів і забезпечено недопущення виникнення конфлікту інтересів.

Безпосередньо перевірки з контролю якості здійснюються інспекторами, які є посадовими особами Інспекції та працівниками Комітету з контролю якості аудиторських послуг Аудиторської палати України.

Контроль якості аудиторських послуг передбачає тестування внутрішніх процедур, здійснення перевірки робочих документів, аудиторських звітів та інших звітів, договорів про надання аудиторських послуг, внутрішніх розпорядчих актів суб'єкта аудиторської діяльності, якими визначаються політика і процедури, які мають застосовуватися при наданні аудиторських послуг, щодо:

1) дотримання застосованих міжнародних стандартів аудиту, вимог щодо незалежності та інших вимог цього Закону, у тому числі забезпечення достовірності інформації, поданої для включення до Реєстру;

2) кількості та якості використаних ресурсів, у тому числі дотримання вимог щодо безперервного навчання аудиторів;

3) дотримання вимог стосовно винагороди за аудиторські послуги, якщо вони встановлені;

4) ефективності системи внутрішнього контролю якості суб'єкта аудиторської діяльності;

5) достовірності інформації у звіті про прозорість, якщо його оприлюднення передбачається цим Законом, щодо оцінки ефективності системи внутрішнього контролю якості суб'єкта аудиторської діяльності.

При проведенні перевірки з контролю якості робочі документи обираються виходячи з аналізу ризиків невиконання суб'єктом аудиторської діяльності завдання з аудиту фінансової звітності в обсязі та за процедурами, визначеними міжнародними стандартами аудиту.

За результатами перевірки з контролю якості складається звіт, який має містити основні висновки та рекомендації.

Висновки та рекомендації за результатами перевірки з контролю якості з їх обґрунтуванням мають бути доведені до відома суб'єкта аудиторської діяльності та обговорені з ним до складання звіту.

Порядок проведення перевірок з контролю якості затверджується центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну політику у сфері бухгалтерського обліку та аудиту.

У разі виявлення порушень у системі контролю якості суб'єктів аудиторської діяльності Інспекція та Аудиторська палата України надають відповідному суб'єкту аудиторської діяльності обов'язкові до виконання рекомендації щодо їх виправлення та встановлюють строк їх виправлення, але не більше 12 місяців з дати завершення перевірки.

У разі вчинення суб'єктом аудиторської діяльності професійного проступку (ст. 42 Закону), Інспекція направляє до Ради нагляду подання про застосування стягнень.

З метою організації проведення контролю якості аудиторських послуг на рівні внутрішньофірмового контролю (рис. 9.2).

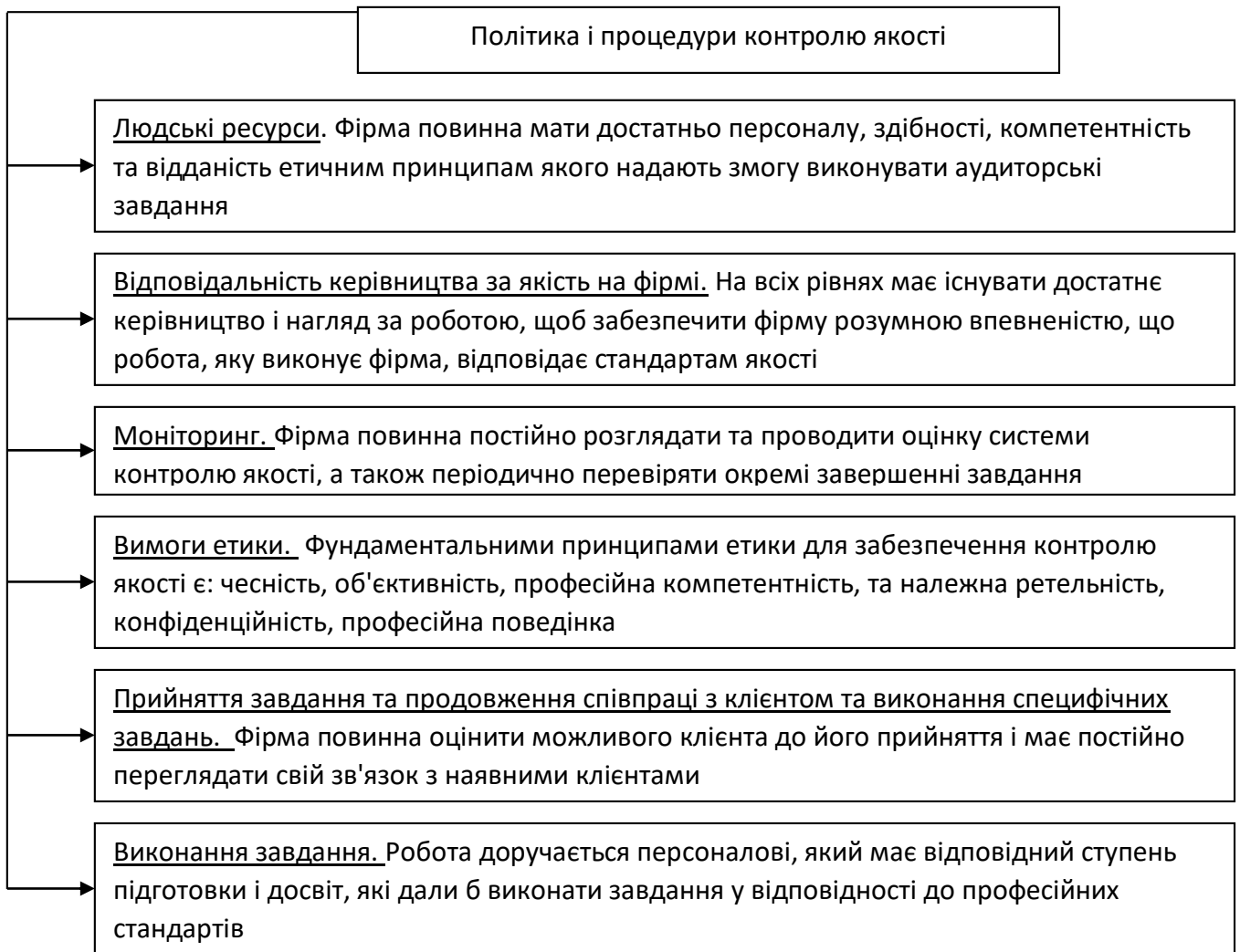


Рисунок 9.2 – Елементи системи контролю якості на рівні внутрішньофірмового контролю

Аудиторська палата України не встановлює конкретного переліку спеціальних процедур контролю якості для аудиторських фірм, але в своїх навчально-методичних матеріалах щодо застосування МСА надає характеристику системи внутрішньофірмового контролю якості, на яку впливає: розмір аудиторської фірми, кількість офісів, операційні характеристики фірми, розмір та специфіка клієнтів аудиторської фірми, види виконуваних завдань, чи входить вона до групи аудиторських компаній, або чи є вона членом мережі аудиторських фірм (рис. 9.3).



Рисунок 9.3 - Внутрішньофірмовий контроль якості аудиту

Підвищення внутрішньої культури на аудиторській фірмі вимагають від керівника прийняти на себе всю відповідальність за систему контролю якості.

З цією метою керівник має заохочувати і стимулювати розвиток внутрішньої культури на фірмі, проводячи семінари, офіційні чи неофіційні співбесіди, пояснювати, надсилати інформаційні листи тощо. Всі ці заходи необхідно викласти у внутрішніх документах фірми, навчальних матеріалах і включити їх до процедур атестації персоналу.

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

- доручити організацію та 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.

Аудиторська фірма та її персонал, а при потребі – інші особи, що виконують аудиторські завдання, підпадають, поряд з відповідними етичними вимогами, під вимоги незалежності (включно з експертами, яких наймає фірма).

Щонайменше раз на півроку фірма повинна отримати письмове підтвердження дотримання своєї політики і процедур стосовно незалежності від усього персоналу.

Ухвалення рішення відносно початку або продовження роботи із клієнтом, або ж виконання певного завдання для даного клієнта повинні давати достатню впевненість, що аудиторська фірма приймає тільки ті завдання, які вона може виконати, а також відповідно оцінює ризики, пов'язані з наданням професійних послуг .

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

Для досягнення якісного виконання аудиторського завдання керівництву фірми необхідно мати впевненість, що весь персонал фірми, який входить до призначеної групи із завдання, має необхідні навички, що дають йому змогу працювати з достатньою компетентністю; робота розподілена між персоналом на підставі рівня технічної підготовки й досвідченості, необхідних у конкретному випадку. Елемент системи контролю якості "людські ресурси" повинен також охоплювати такі питання:

- наймання (прийняття на роботу);
- оцінювання роботи персоналу;
- кваліфікація;
- компетентність;
- можливість кар'єрного зростання;
- посадові підвищення;
- винагороди;
- оцінювання потреб персоналу.

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

Аудитор і асистенти, які мають обов'язки з нагляду, повинні оцінювати професійну компетентність асистентів, що виконують завдання, визначаючи потрібний обсяг керівництва, нагляду і перевірки для кожного з асистентів.

Будь-яке делегування роботи асистентам треба проводити так, щоб забезпечувалась обґрунтована впевненість, що цю роботу буде виконано з належною ретельністю й особами, які мають потрібний у цих умовах рівень професійної компетентності.

Асистенти, яким делегована робота, потребують належного керівництва. Це керівництво передбачає інформування асистентів про їхні обов'язки й цілі процедур, які вони мають виконати. Сюди входить також інформування їх про такі речі, як характер бізнесу суб'єкта господарювання та можливі облікові та аудиторські проблеми, що можуть вплинути на характер, час і обсяг аудиторських процедур, в яких вони задіяні.

Нагляд тісно пов'язаний з керівництвом і з перевіркою. Він може містити елемент як того, так і іншого. 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) Отримує інформацію та розв'язує важливі питання обліку й аудиту, що виникають під час аудиторської перевірки, оцінюючи їх важливість і змінюючи, за потреби, загальний план і програму аудиту;

3) Розв'язує всі суперечності у професійних судженнях між членами персоналу й обирає належний рівень консультування.

Робота, яку виконує кожен асистент, потребує перевірки персоналом, який є принаймні настільки компетентним, щоб з'ясувати чи:

- 1) виконувалася робота відповідно до професійних стандартів та законодавчих і регуляторних вимог;
- 2) виносилися на додатковий огляд важливі питання;
- 3) проводилися відповідні консультації та чи документувалися й застосовувалися отримані в результаті висновки;
- 4) є необхідність у перегляді природи, часу та обсягу робіт, що виконуються;
- 5) отримані достатні та відповідні для складання висновку докази;
- 6) відповідно задокументована виконана робота;
- 7) було досягнуто цілей процедур виконання завдання.

Процес аудиту може містити (зокрема, у випадку великих комплексних аудиторських перевірок) прохання до персоналу, що не бере участі в аудиторській перевірці, виконати певні додаткові процедури перед наданням аудиторського звіту клієнту.

Законом України "Про аудит фінансової звітності і аудиторську діяльність" присвячена регламентації випадків, у яких забороняється проведення аудиту, з огляду на максимальне забезпечення якості аудиту та дотримання його незалежності від замовника. Положеннями Закону визначаються обставини, за яких проведення аудиту заборонено:

- якщо розмір надання винагороди за надання аудиторських послуг не враховує необхідного для якісного виконання таких послуг часу, належних навичок, знань, професійної кваліфікації та ступінь відповідальності аудитора;
- аудитором в інших випадках, за яких не забезпечуються вимоги щодо його незалежності.
- аудитором, який має прями родинні стосунки з членами органів управління суб'єкта господарювання, що перевіряється;
- аудитором, який має особисті майнові інтереси в суб'єкта господарювання, що перевіряється;
- аудитором – членом органів управління, засновником або власником суб'єкта господарювання, що перевіряється;
- аудитором – працівником суб'єкта господарювання, що перевіряється;
- аудитором – працівником, співвласником дочірнього підприємства, філії чи представництва суб'єкта господарювання, що перевіряється;
- якщо розмір винагороди за надання аудиторських послуг не враховує необхідного для якісного виконання таких послуг часу, належних навичок, знань, професійної кваліфікації та ступінь відповідальності аудитора;
- аудитором в інших випадках, за яких не забезпечуються вимоги щодо його незалежності.

Членам адміністративних, керівних та контролюючих органів аудиторських фірм, які не є аудиторами, а також засновникам, власникам, учасникам аудиторських фірм забороняється втручатися в практичне виконання аудиту в спосіб, що порушує незалежність аудиторів, які здійснюють аудит. Це дає змогу мінімізувати тиск на аудитора і вплив на формування його думки щодо перевіреної звітності.

9.3 Події після дати балансу

Події після дати балансу стосуються відображення у фінансових звітах сприятливих і несприятливих подій, що відбуваються між датою фінансових звітів (за Міжнародним стандартом бухгалтерського обліку 10 "Події після дати

балансу" – "датою балансу") та датою затвердження фінансових звітів до публікації (р.с. 9.4).



Рисунок 9.4 - Оцінка події після дати балансу

Такі події можуть бути двох типів:

- ті, що надають додаткові докази щодо умов, які існували на дату фінансових звітів;

- ті, що вказують на умови, які виникли після дати фінансових звітів.

Аудитор повинен розглянути вплив подальших подій на фінансові звіти та аудиторський звіт.

МСА 560 "Подальші події" надані рекомендації про обов'язки аудитора щодо подальших подій.

За цим МСА термін "подальші події" використовується як для визначення подій, що відбуваються між датою фінансових звітів та датою аудиторського звіту, так і для визначення фактів, виявлених після дати аудиторського звіту.

Аудиторів необхідно проаналізувати і оцінити подальші події за наступними напрямками:

- від дати фінансової звітності до дати аудиторського звіту;
- від дати аудиторського звіту до дати опублікування фінансових звітів;
- після опублікування фінансових звітів.

Подальші події можуть надати інформацію про ситуації на дату фінансових звітів, що можуть потребувати коригувань, або про ситуації, що виникли після дати складання фінансової звітності, які можуть потребувати розкриття.

За наслідками подій, що потребують коригування, підприємство зобов'язане внести зміни до окремих статей балансу чи інших звітних форм. Події, що потребують розкриття, не повинні бути відображені в основних формах річної фінансової звітності. З метою забезпечення користувачів звітності повною і достовірною інформацією, як правило, ці події мають бути розкриті в Примітках до річної фінансової звітності.

До подій, які відбулися після дати складання фінансових звітів і, огляд яких повинен виконати аудитор, зокрема, відносяться:

- істотні зміни в діяльності або фінансовому становищі;
- додаткова інформація відносно статей, відображених в обліку на основі попередньої або неповної інформації;
- здійснення будь-яких незвичних бухгалтерських коригувань;
- будь-які події (або ймовірність того, що вони відбудуться), які поставлять під сумнів відповідність облікової політики, використаної щодо складених фінансових звітів;
- істотні дії, прийняті радою директорів (нові зобов'язання, нові кредитори, позики, гарантії);
- плани або наміри, які можуть вплинути на балансову вартість або класифікацію активів, або зобов'язань у фінансових звітах (здійснені або планують продаж чи придбання суттєвих активів);
- зміни в стані правових питань, або істотні нові правові питання;

- початок або зміна в стані перевірки, розпочатої органами державного контролю і регулювання;
- нове законодавство або постанова уряду, що впливає на діяльність підприємства;
- випуск нових акцій або облігацій, реорганізація чи ліквідація підприємства;
- відчуження активів державою або знищення (пожежі, повені, інші стихійні лиха).

Аудитор зобов'язаний одержати достатню впевненість у відношенні всіх істотних подій аж до дати складання аудиторського звіту. Він повинен переконатися в тому, що подальші події прийняті до уваги або розкриті у фінансових звітах (рис. 9.5). В протилежному випадку, аудитор розглядає питання про модифікацію аудиторського звіту.



Рисунок 9.5 – Оцінка безперервності функціонування підприємства на підставі підтвердження достовірності твердження «оцінка вартості»

Основними аудиторськими процедурами призначеними для визначення подальших подій можуть бути:

- огляд процедур і процесів, які проводить керівництво;
- ознайомлення з протоколами зборів акціонерів, засідань Ради директорів і інших виконавчих органів, проведених після дати фінансових звітів;
- запити щодо проблем, які обговорені на зборах, протоколи, які ще не готові;
- ознайомлення з самою останньою проміжною звітністю, з кошторисами, прогнозами, бюджетами;
- ознайомлення з оперативними звітами керівництва й персоналу;
- огляд бухгалтерських записів і облікових реєстрів після дати фінансових звітів;
- запити юристам щодо судових справ та позовів;
- ознайомлення з переліком укладених та анульованих договорів після дати фінансових звітів, з листами банків, клієнтів;
- вивчення фактичного виконання прогнозів, якщо такі були;
- спілкування з внутрішнім аудитором.

Активний пошук свідочств щодо подій, які відбуваються після дати аудиторського звіту, але до дати опублікування фінансових звітів, не є обов'язком аудитора, але аудитор не повинен нехтувати будь-якою інформацією, про яку він довідався до дати затвердження звіту.

Запитання для самоперевірки:

1. Які існують рівні здійснення контролю якості?
2. Які заходи контролю якості реалізуються АПУ?
3. Що є елементами системи контролю якості, притаманними внутрішньофірмовому контролю?
4. Що є середовищем контролю якості?

5. Яку відповідальність несе керівництво за систему контролю якої фірми?
6. Обґрунтуйте необхідність підсумкового контролю в аудиті.
7. Які передумови і процедури підсумкового контролю?
8. Розкрийте зміст поняття «подальші події» та поясніть їхній вплив вид аудиторського звіту.
9. Які події потребують коригування?
10. Які події потребують розкриття?

ТЕМА 10. РЕАЛІЗАЦІЯ МАТЕРІАЛІВ АУДИТУ

План

1. Рішення користувачів звітності за результатами аудиту.
2. Відповідальність суб'єктів аудиторської діяльності.

Література:

1. Закон України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» (Відомості Верховної Ради (ВВР), 2018, № 9, ст.50)// Урядовий кур'єр від 14.02.2018 — № 31.
2. Конспект лекцій з курсу "Аудит" : для студ. денної і заочної форми навч. екон. спец. / уклад.: Ю. Н. Мардус; Нац. техн. ун-т "Харків. політехн. ін-т". – Харків : НТУ "ХП", 2019. – 180 с.
3. Методичні вказівки до виконання контрольної роботи з курсу "Аудит" : для студ. денної та заочної форм навч. екон. спец. / уклад.: Н. Ю. Мардус ; Нац. техн. ун-т "Харків. політехн. ін-т". – Харків : НТУ "ХП", 2019. – 53 с.
4. Мардус Н.Ю. Аудит : навч. посіб. / Н.Ю. Мардус, О.О. Фальченко: за ред. Л.Л. Яковлева. – Х. : НТУ“ХП”, 2014. – 178 с.
5. Текст лекцій з дисципліни “Управлінський аудит” для студентів першого (бакалаврського) рівня вищої освіти спеціальності 071 Облік і

оподаткування спеціалізації «Облік, аудит і оподаткування» / уклад. Н.Ю. Мардус. – Х. : НТУ «ХПІ», 2020. – 170 с.

6. Шкіря Н.Л. Аудит : навч. посіб. / Н. Л. Шкіря, Т. Г. Нікульникова, Н. В. Залізник – Львів: Магнолія 2006, 2007. – 224 с.

10.1 Рішення користувачів звітності за результатами аудиту

У ринкових умовах значно розширюється коло користувачів облікової, контрольної, аналітичної інформації.

В Україні у сфері фінансового контролю аудиторська діяльність регулюється нормативно–правовими актами та стандартами аудиту. Ці законодавчі і регуляторні акти деякою мірою визначають коло осіб, які є користувачами результатів аудиту.

Користувач результатів аудиту – це юридична чи фізична особа, зацікавлена в достовірності інформації, що підлягала аудиту. Адже саме користувач буде в подальшому приймати відповідні рішення, ґрунтуючись на матеріалах аудиту, вважаючи звітну інформацію достовірною.

Так, підприємства найбільше цікавить оцінка ефективності господарських операцій; власників і акціонерів – прибутковість вкладених ними капіталів і рівень ризику їх можливої втрати; кредиторів – можливість своєчасного погашення заборгованості; інвесторів – наскільки ефективно працюють вкладені ними господарські засоби; державні органи – як суб'єкти підприємницької діяльності виконують свої зобов'язання перед державою.

Отже, в кожного користувача різні економічні інтереси, тому всі вони зацікавлені мати найбільш достовірну інформацію про реальний стан суб'єкта господарювання.

Користувачі інформації мають право виступати замовниками на проведення аудиту та виконання інших аудиторських послуг, установлювати обсяги та напрями аудиту в межах повноважень, визначених законодавством, установчими документами або відповідними договорами.

Максимальні повноваження при визначенні обсягу аудиту має власник, а представники державних контролюючих органів і контрагенти – лише в межах, наданих їм законодавством або визначених угодами.

Крім зовнішніх регулюючих або наглядових органів, яким аудитор надсилає інформацію з питань аудиту суб'єкта господарювання, аудитор повинен вчасно повідомляти таку інформацію, яка має значення для самого управління й яка виявлена в процесі аудиторської перевірки фінансових звітів. Це дає можливість особам, що відповідають за управління, вжити відповідних заходів.

Усі учасники аудиту також переслідують різні цілі:

- аудитори – формулювання та висловлення думки про достовірність і відповідність фінансової звітності суб'єкта господарювання до даних його бухгалтерського обліку

- власники – отримання всього спектра достовірної інформації, необхідної для управління підприємством, уникнення штрафних санкцій, запобігання порушенням законодавства

- інвестори та акціонери – цікавляться ризиком, який властивий інвестиціям, і доходами від інвестицій. їм необхідна інформація, яка допомагає визначити, що необхідно робити: купувати, утримувати або продавати. акціонери зацікавлені в отриманні інформації, що дає їм можливість оцінити здатність підприємства виплачувати дивіденди

- працівники суб'єкта господарювання – зацікавлені в отриманні інформації відносно стабільності та прибутковості роботодавця; їх також цікавить інформація, яка дає можливість оцінити здатність підприємства забезпечити належний рівень оплати праці, пенсій і зайнятість

- позикодавці суб'єкта господарювання – зацікавлені в отриманні інформації, що дає можливість визначити, чи будуть позики та нараховані відсотки своєчасно повернуті

- постачальники та інші кредитори – зацікавлені в отриманні інформації, що дає можливість визначити чи будуть своєчасно погашені суми заборгованості перед ними

- інші клієнти суб'єкта господарювання – виявляють зацікавленість відносно безперервності діяльності підприємства, особливо у випадках, коли вони мають довготривалі угоди з підприємством або залежать від нього

Надання рекомендацій щодо інформування управлінського персоналу з питань аудиту обговорено 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 треба 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 треба повідомляти згідно з попередньою домовленістю.

У будь-якому випадку вся інформація з питань аудиту, яка має значення для управлінського персоналу, в усній чи письмовій формі повинна бути задокументована в робочих документах аудитора.

Після закінчення аудиторської перевірки керівництво підприємства також повинне вчинити ряд дій для реалізації матеріалів аудиту. До них, зокрема, відноситься:

- ♦ складання "Проекту" Рішення за матеріалами аудиту";
- ♦ розгляд його на загальних зборах (акціонерів, учасників тощо);
- ♦ складання довідок, необхідних для пояснення окремих питань користувачам аудиторського звіту;
- ♦ передача матеріалів аудиту: висновок чи звіт – замовнику; висновок – зацікавленим користувачам; публікація у періодичній пресі.

10.2 Відповідальність суб'єктів аудиторської діяльності

За неналежне виконання своїх обов'язків аудитори несуть професійну, дисциплінарну та майнову відповідальність перед клієнтом, органами, що видали дозвіл на заняття аудиторською діяльністю, аудиторською фірмою, третіми особами.

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

Дисциплінарні заходи, що застосовуються до аудиторів та суб'єктів аудиторської діяльності (ст. 42 Закону):

1. Аудитора та суб'єкта аудиторської діяльності може бути притягнуто до професійної відповідальності у порядку дисциплінарного провадження з підстав, передбачених цим Законом.

2. Дисциплінарне провадження - це процедура розгляду письмової скарги, подання або загальнодоступної інформації, що містить відомості про наявність у діях суб'єкта аудиторської діяльності ознак професійного проступку.

3. Дисциплінарне провадження стосовно суб'єктів аудиторської діяльності, які мають право проводити обов'язковий аудит фінансової звітності підприємств, що становлять суспільний інтерес, здійснюється Радою нагляду.

Дисциплінарне провадження стосовно аудиторів та суб'єктів аудиторської діяльності (крім суб'єктів аудиторської діяльності, які мають право проводити обов'язковий аудит фінансової звітності підприємств, що становлять суспільний інтерес) здійснюється Радою Аудиторської палати України.

4. Підставою для притягнення аудитора та суб'єкта аудиторської діяльності до професійної відповідальності є вчинення ними професійного проступку.

5. Професійним проступком аудитора та суб'єкта аудиторської діяльності є:

- невиконання або неналежне виконання своїх професійних обов'язків;
- недотримання вимог незалежності суб'єкта аудиторської діяльності;
- порушення міжнародних стандартів аудиту;
- ухилення суб'єктів аудиторської діяльності від проведення перевірки з контролю якості та/або невиконання рекомендацій, наданих за результатами проведення перевірок з контролю якості;
- порушення вимог цього Закону щодо повноти, достовірності та своєчасності подання відомостей про аудитора та суб'єкта аудиторської діяльності для оприлюднення у Реєстрі;
- порушення інших обов'язків, визначених цим Законом.

6. За вчинення професійного проступку до аудитора та суб'єкта аудиторської діяльності може застосовуватися одне з таких стягнень:

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

- зупинення права на надання послуг з обов'язкового аудиту фінансової звітності або обов'язкового аудиту фінансової звітності підприємств, що становлять суспільний інтерес, на строк від одного місяця до трьох років;

- офіційна заява Органу суспільного нагляду за аудиторською діяльністю або Аудиторської палати України про невідповідність аудиторського звіту вимогам Закону;

- накладення штрафу на аудитора або суб'єкта аудиторської діяльності;

- виключення аудитора або суб'єкта аудиторської діяльності з Реєстру.

Аудитор або суб'єкт аудиторської діяльності може притягуватися до професійної відповідальності протягом семи років з дня вчинення професійного проступку.

На суб'єкта аудиторської діяльності накладається штраф у розмірі:

- до 30 відсотків суми винагороди за договором про надання аудиторських послуг у разі укладення договору без належного забезпечення виконання вимог та обмежень;

- до 10 відсотків суми винагороди за договором про надання аудиторських послуг у разі надання послуг з обов'язкового аудиту фінансової звітності без чинного договору страхування цивільно-правової відповідальності суб'єкта аудиторської діяльності перед третіми особами, який провадить обов'язковий аудит.

Штрафи сплачуються до Державного бюджету України.

Відповідальність суб'єкта аудиторської діяльності перед замовником аудиторських послуг та третіми особами обмежується виключно реальними збитками, що виникли внаслідок неправомірної дії або бездіяльності суб'єкта аудиторської діяльності у разі надання послуг з обов'язкового аудиту або

огляду фінансової звітності. Упущена, втрачена вигода, додаткові витрати, що можуть бути понесені замовником аудиторських послуг та/або третіми особами, не відшкодовуються.

Відповідальність суб'єкта аудиторської діяльності перед замовником аудиторських послуг, що не є обов'язковим аудитом або оглядом фінансової звітності, встановлюється договором між замовником та суб'єктом аудиторської діяльності.

Суб'єкт аудиторської діяльності, який провадить обов'язковий аудит фінансової звітності, зобов'язаний мати чинний договір страхування цивільно-правової відповідальності суб'єкта аудиторської діяльності перед третіми особами, укладений відповідно до типової форми договору страхування, затвердженої Національним банком України, за погодженням з Органом суспільного нагляду за аудиторською діяльністю.

Мінімальний розмір страхової суми за договором страхування цивільно-правової відповідальності суб'єкта аудиторської діяльності перед третіми особами, укладеним суб'єктом аудиторської діяльності, який проводить обов'язковий аудит фінансової звітності підприємств, що становлять суспільний інтерес, має становити 10 відсотків суми отриманої винагороди за договорами про надання аудиторських послуг з обов'язкового аудиту суб'єктів суспільного інтересу (без урахування податку на додану вартість) протягом року, що минув, але не менше 10 мільйонів гривень, якщо інше не передбачено законом.

Суб'єкту аудиторської діяльності забороняється надавати послуги з обов'язкового аудиту фінансової звітності без чинного договору страхування цивільно-правової відповідальності перед третіми особами.

Контроль за дотриманням суб'єктами аудиторської діяльності, які надають послуги з обов'язкового аудиту фінансової звітності (крім суб'єктів аудиторської діяльності, які мають право проводити обов'язковий аудит фінансової звітності підприємств, що становлять суспільний інтерес), вимоги щодо наявності чинного договору страхування цивільно-правової

відповідальності суб'єкта аудиторської діяльності перед третіми особами покладається на Аудиторську палату України.

Контроль за дотриманням суб'єктами аудиторської діяльності, які проводять обов'язковий аудит фінансової звітності підприємств, що становлять суспільний інтерес, вимоги щодо наявності чинного договору страхування цивільно-правової відповідальності суб'єкта аудиторської діяльності перед третіми особами покладається на Інспекцію.

Інформація про застосування дисциплінарних стягнень після винесення рішення щодо застосування дисциплінарного стягнення має бути оприлюднена у триденний строк на офіційному веб-сайті Органу суспільного нагляду за аудиторською діяльністю та на офіційному веб-сайті Аудиторської палати України, а також має бути доступною для ознайомлення протягом п'яти років з дати оприлюднення. Інформація про визнання аудиторського звіту таким, що не відповідає вимогам цього Закону, не оприлюднюється, а надсилається до органів державної влади, до яких має подаватися аудиторський звіт, та юридичної особи, фінансова звітність якої перевірялася.

2. Інформація про стягнення має містити відомості про порушення, прізвище, ім'я, по батькові аудитора або найменування суб'єкта аудиторської діяльності та номер реєстрації у Реєстрі щодо такого аудитора або суб'єкта аудиторської діяльності, до якого застосовується стягнення, інформацію про оскарження та його результати. При цьому забороняється оприлюднення інформації про юридичну особу, щодо аудиту якої було допущено порушення.

Запитання для самоперевірки:

1. Які види відповідальності і перед ким несе аудитор?
2. Як розподіляється відповідальність між аудитором, замовником та третіми особами?
3. Як діє аудитор у разі виявлення суттєвої інформації, що може мати вплив на фінансову звітність клієнта? Чи несе він за це відповідальність?
4. Які нормативні документи та законодавчі акти України визначають

міру відповідальності аудитора?

5. Які форми повідомлення інформації замовнику аудиту доречні?

ТЕМА 11. АУДИТОРСЬКІ ПОСЛУГИ, ЇХ ОБ'ЄКТИ І ВИДИ

План

1. Поняття про послуги аудиторських фірм та їхні види.
2. Супутні та інші послуги.

Література:

1. Закон України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» (Відомості Верховної Ради (ВВР), 2018, № 9, ст.50)// Урядовий кур'єр від 14.02.2018 — № 31.

2. Конспект лекцій з курсу "Аудит" : для студ. денної і заочної форми навч. екон. спец. / уклад.: Ю. Н. Мардус; Нац. техн. ун-т "Харків. політехн. ін-т". – Харків : НТУ "ХПІ", 2019. – 180 с.

3. Методичні вказівки до виконання контрольної роботи з курсу "Аудит" : для студ. денної та заочної форм навч. екон. спец. / уклад.: Н. Ю. Мардус ; Нац. техн. ун-т "Харків. політехн. ін-т". – Харків : НТУ "ХПІ", 2019. – 53 с.

4. Мардус Н.Ю. Аудит : навч. посіб. / Н.Ю. Мардус, О.О. Фальченко: за ред. Л.Л. Яковлева. – Х. : НТУ“ХПІ”, 2014. – 178 с.

5. Текст лекцій з дисципліни “Управлінський аудит” для студентів першого (бакалаврського) рівня вищої освіти спеціальності 071 Облік і оподаткування спеціалізації «Облік, аудит і оподаткування» / уклад. Н.Ю. Мардус. – Х. : НТУ «ХПІ», 2020. – 170 с.

6. Бондаренко Н.О. Аудит суб'єктів підприємницької діяльності : навч. посіб. / Н. О. Бондаренко, В. Д. Понікаров, С. М. Попова. – К. : Центр навчальної літератури, 2004. – 300с.

7. Кузькін Є.Ю. Організація і методика аудиту: навч. посіб. / Є. Ю. Кузькін, М. М. Коваленко, Н. О. Бондаренко, В. Д. Понікаров. – Х. : ХІФ УДУФМТ, 2009. – 232 с.

8. Шкіря Н.Л. Аудит : навч. посіб. / Н. Л. Шкіря, Т. Г. Нікульникова, Н. В. Залізник – Львів: Магнолія 2006, 2007. – 224 с.

11.1 Поняття про послуги аудиторських фірм та їхні види

Ділові контакти аудиторської фірми з підприємством–клієнтом зазвичай не обмежуються аудиторськими перевітками. В межах комплексу послуг, запропонованого аудиторськими фірмами, використовується багато різних можливостей.

Послуги, які надаються аудиторами (аудиторськими фірмами), поділяються на такі:

– завдання з надання впевненості, що виконуються згідно з Міжнародною концептуальною основою завдань з надання впевненості та відповідними стандартами (Міжнародними стандартами аудиту, Міжнародними стандартами завдань з огляду, Міжнародними стандартами завдань з надання впевненості);

– супутні послуги, визначені Міжнародними стандартами послуг;

– інші послуги, пов'язані з професійною діяльністю аудиторів (аудиторських фірм), які визначені Аудиторською палатою України відповідно до Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність»;

– організаційне та методичне забезпечення аудиту.

Відповідно до ст. 3 Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність», аудитори (аудиторські фірми) можуть надавати інші аудиторські послуги, пов'язані з їхньою професійною діяльністю, зокрема з аудиту, огляду фінансової звітності, консолідованої фінансової звітності, виконання завдань з іншого надання впевненості та інші професійні послуги, що надаються відповідно до міжнародних стандартів аудиту.

Перелік послуг, які можуть надавати аудитори (аудиторські фірми), визначається Аудиторською палатою України відповідно до міжнародних стандартів аудиту.

До завдань з надання впевненості належать:

- 1) аудит історичної фінансової інформації, зокрема фінансової звітності;
- 2) огляд історичної фінансової інформації, зокрема фінансової звітності;
- 3) завдання з надання впевненості, що не є аудитом чи оглядом історичної фінансової інформації:
 - оцінювання (перевірка) ефективності (відповідності) системи внутрішнього контролю (аудиту);
 - оцінювання (перевірка) ефективності (відповідності) використання виробничих потужностей;
 - оцінювання (перевірка) ефективності (відповідності) функціонування системи управління;
 - оцінювання (перевірка) ефективності (відповідності) системи матеріального стимулювання та оплати праці персоналу замовника або третіх осіб;
 - оцінювання (перевірка) ефективності (відповідності) систем управління персоналом;
 - оцінювання (перевірка) ефективності (відповідності) інформаційних систем (технологій);
 - оцінка (перевірка) ефективності систем інформаційної безпеки діяльності підприємства;
 - оцінювання (перевірка) ефективності (відповідності) систем корпоративного управління;
 - оцінювання відповідності діяльності підприємства до вимог законодавства (податкового, митного, господарського тощо);
 - оцінювання (перевірка) відповідності до вимог законодавства управлінських рішень або окремих господарських операцій;

- економічні експертизи (в тому числі судова за наявності відповідної атестації судового експерта);
- оцінювання вартості активів (у тому числі незалежна за наявності кваліфікаційного свідоцтва оцінювача);
- оцінювання (тестування) надійності системи бухгалтерського обліку;
- оцінювання (тестування) відповідності рівня професійних знань персоналу бухгалтерії;
- здійснення на замовлення розрахунків (економічний, фінансовий, стратегічний та інші види аналізу) для оцінювання стану та результатів господарської діяльності;
- перевірка прогнозованої фінансової інформації;
- інші завдання, які виконуються як завдання з надання впевненості.

11.2 Супутні та інші послуги

Питання етики та контролю якості, які визначені міжнародними стандартами контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг, що прийняті Радою з міжнародних стандартів аудиту та надання впевненості, а також Міжнародним кодексом етики, прийнятим Радою з міжнародних стандартів етики для бухгалтерів та оприлюдненим Міжнародною федерацією бухгалтерів Встановлення положень і надання рекомендацій стосовно професійної відповідальності виконавців, а також форми і змісту висновку (звіту), що надається у зв'язку з виконанням супутніх послуг аудиторської фірми.

Відповідно до міжнародних стандартів, супутні послуги охоплюють погоджені процедури стосовно фінансової інформації та завдання з підготовки фінансової інформації.

Результати надання інших аудиторських послуг оформляються відповідно до стандартів аудиту.

Завдання з погоджених процедур. У завданні з погоджених процедур аудитор зобов'язується виконати ті аудиторські процедури, які були погоджені

аудитором, суб'єктом господарювання та будь-якими відповідними третіми сторонами, а також навести виявлені фактичні дані у звіті

Одержувачі цього висновку повинні оформлювати свої власні висновки на підставі висновку аудитора. Передбачається, що висновок надаватиметься лише тим сторонам, з якими ці процедури погоджено, оскільки інші сторони, не обізнані з обґрунтуванням таких процедур, можуть неправильно розтлумачити їхні результати.

Завдання з підготовки інформації. У завданні з підготовки інформації бухгалтер має використовувати бухгалтерський, а не аудиторський досвід для збирання, класифікації та узагальнення фінансової інформації.

Окремим напрямом надання аудиторських послуг є процедури консультування, які наведені на рис. 11.1.

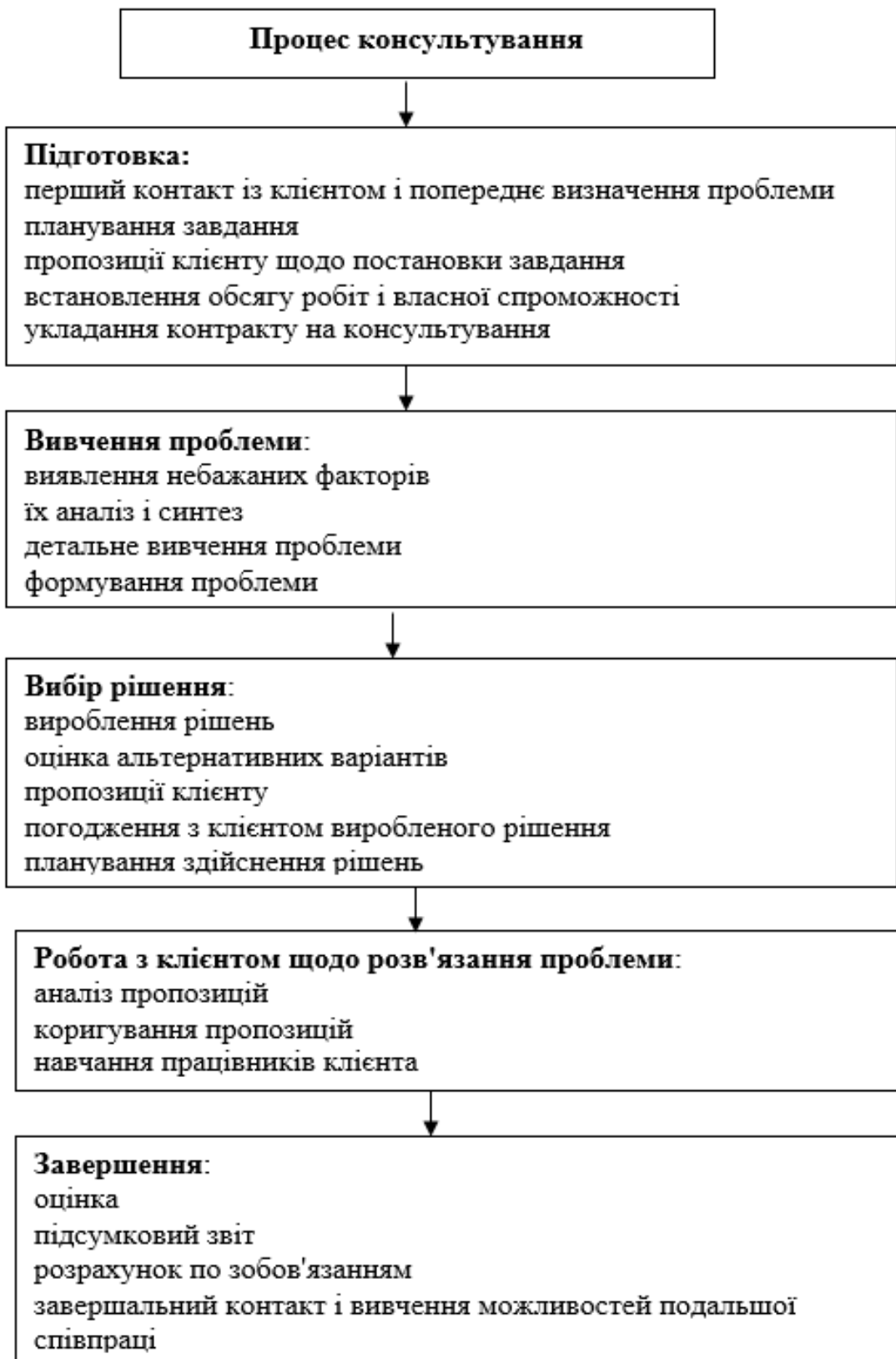


Рисунок 11.1 – Процес консультування

Аудиторські послуги у вигляді консультацій можуть надаватись усно або письмово з оформленням довідки та інших офіційних документів. Аудиторські послуги у вигляді експертиз оформляються експертним висновком або актом.

Основними видами консультування в професійній діяльності аудиторів (аудиторських фірм) можуть бути:

1. Консультування з питань бухгалтерського обліку та фінансової звітності:

- обрання облікової політики;
- встановлення та дотримання методології бухгалтерського обліку;
- організація бухгалтерського обліку;
- організація податкового обліку та податкової звітності;
- консолідація фінансової звітності;
- трансформації звітності за іншою, ніж та, що застосовується, концептуальною основою;
- інші види консультацій замовника з питань обліку, звітності, оподаткування.

2. Консультації з питань системи внутрішнього контролю.

3. Консультації з питань оподаткування.

4. Консультації з питань застосування інформаційних технологій.

5. Консультації з інших питань управління та ведення бізнесу:

- правового забезпечення прийняття (або результатів прийняття) управлінських рішень щодо зміни форм власності, форм господарювання, функцій власності, легітимності окремих господарських операцій та ін.;
- організаційного забезпечення управління – структуризація, реструктуризація, перебудова, розробка нової системи обліку, внутрішнього контролю, внутрішнього аудиту, управління в цілому, розробка внутрішніх інструкцій для посадових осіб, внутрішніх стандартів корпоративного управління тощо;

– інформаційного забезпечення управління – консультування щодо вибору програмних продуктів або технічної бази з автоматизації обліку та внутрішнього контролю (аудиту);

– розроблення схем документообігу, форм внутрішніх документів та інформаційних потоків у системі управління замовника; проведення тренінгів, внутрішньофірмових семінарів з питань обліку, оподаткування, правового забезпечення та організації управління, безпеки бізнесу для співробітників замовника тощо;

– управління грошовими потоками, інвестиційної політики.

Організаційне та методичне забезпечення аудиту головним чином спрямоване:

– на розроблення та видання методичних матеріалів (вказівок, рекомендацій, практичних посібників, внутрішніх стандартів, програмного забезпечення) для аудиторів та аудиторських фірм;

- проведення професійних тренінгів для практикуючих аудиторів;

- здійснення заходів з контролю якості аудиторських послуг.

У разі якщо суб'єкт аудиторської діяльності звертається за консультацією до зовнішніх експертів, він повинен задокументувати звернення та отримані рекомендації.

Запитання для самоперевірки:

1. Як поділяються послуги, які надаються аудиторами (аудиторськими фірмами)?

2. Хто визначає перелік послуг, які можуть надавати аудитори (аудиторські фірми)?

3. Від чого залежать і як обираються об'єкти аудиторських послуг?

4. Які послуги відносяться до завдань з надання впевненості?

5. Ким і коли затверджена річна форма звіту аудиторських фірм та аудиторів про виконані ними роботи?

ТЕМА 12. ВНУТРІШНІЙ АУДИТ: ЙОГО СУТНІСТЬ, ОБ'ЄКТИ І СУБ'ЄКТИ

План:

1. Внутрішній контроль на підприємстві, його види.
2. Об'єкти внутрішнього аудиту.
3. Функції внутрішнього аудитора.
4. Планування роботи внутрішнього аудитора.

Література:

1. Закон України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» (Відомості Верховної Ради (ВВР), 2018, № 9, ст.50)// Урядовий кур'єр від 14.02.2018 — № 31.

2. Конспект лекцій з курсу "Аудит" : для студ. денної і заочної форми навч. екон. спец. / уклад.: Ю. Н. Мардус; Нац. техн. ун-т "Харків. політехн. ін-т". – Харків : НТУ "ХПІ", 2019. – 180 с.

3. Методичні вказівки до виконання контрольної роботи з курсу "Аудит" : для студ. денної та заочної форм навч. екон. спец. / уклад.: Н. Ю. Мардус ; Нац. техн. ун-т "Харків. політехн. ін-т". – Харків : НТУ "ХПІ", 2019. – 53 с.

4. Мардус Н.Ю. Аудит : навч. посіб. / Н.Ю. Мардус, О.О. Фальченко: за ред. Л.Л. Яковлева. – Х. : НТУ"ХПІ", 2014. – 178 с.

5. Текст лекцій з дисципліни “Управлінський аудит” для студентів першого (бакалаврського) рівня вищої освіти спеціальності 071 Облік і оподаткування спеціалізації «Облік, аудит і оподаткування» / уклад. Н.Ю. Мардус. – Х. : НТУ «ХПІ», 2020. – 170 с.

1. Пугачев В. В. Внутренний аудит и контроль. Организация внутреннего аудита в условиях экономического кризиса : учебник / В. В. Пугачев. – М. : Дело и сервис, 2010. – 224 с.

2. Немченко В.В., Хомутенко В.П., Хомутенко А.В. Практичний курс внутрішнього аудиту : підручник / В. В. Немченко, В. П. Хомутенко,

А. В. Хомутенко; за ред. В. В. Немченко. – К. : Центр учбової літератури, 2008. – С. 9–123.

3. Бондаренко Н.О. Аудит суб'єктів підприємницької діяльності : навч. посіб. / Н. О. Бондаренко, В. Д. Понікаров, С. М. Попова. – К. : Центр навчальної літератури, 2004. – 300с.

12.1 Внутрішній контроль на підприємстві, його види

Вимоги сучасних ринкових економічних відносин формують новий, зовсім інший підхід до питання управління підприємством і збереження власності, в яке вкладено кошти. Це розуміння необхідності нових підходів до збереження майна підприємства втілюється в пошук нових форм контролю, який відіграє важливу роль в управлінні господарською діяльністю.

Функція контролю притаманна управлінню з моменту створення підприємства, формулювання його завдань, планів на майбутнє. Без контролю не може існувати ніякий вид управління, а управління не може існувати:

- без об'єктивної інформації щодо фактичного стану справ на підприємстві;
- перевірки відхилень від встановлених вимог до прийнятих управлінських рішень;
- виявлення та попередження тих факторів і умов, які негативно впливають на виконання цих рішень, і насамперед, на досягнення поставленої мети.

Такий контроль має назву внутрішньогосподарського (внутрішнього) контролю.

Дослідженню питань організації і функцій внутрішньогосподарського контролю і внутрішнього аудиту велику увагу приділяють як зарубіжні, так і вітчизняні вчені і практики (В. Алборов, М. Білуха, І. Дмитренко, В. Рудницький, Л. Сухарева). У цьому розділі дещо узагальнено та доповнено результати вивчення та оцінки системи внутрішнього контролю та організації внутрішнього аудиту, проведеного В. Рудницьким та іншими авторами.

МСА 315 "Розуміння суб'єкта господарювання та його середовища та оцінка ризиків суттєвих викривлень" розглядає внутрішній контроль як процес, який визначається і на який впливають особи, що наділені повноваженнями управління і що несуть відповідальність за досягнення цілей суб'єкта господарювання, за достовірність фінансової звітності, ефективність діяльності та дотримання застосованих законів і нормативних актів.

Внутрішній контроль – це процес, який забезпечує відповідність функціонування конкретного об'єкта до прийнятих управлінських рішень і який спрямований на успішне досягнення поставленої мети.

Система внутрішнього контролю – це політика і процедури внутрішнього контролю, прийняті управлінським персоналом суб'єкта господарювання з метою забезпечення (наскільки це можливо) правильного й ефективного ведення господарської діяльності (в тому числі дотримання політики управлінського персоналу), збереження активів, запобігання шахрайству та помилкам, а також виявлення їх, забезпечення точності і повноти облікових записів, своєчасної підготовки достовірної фінансової інформації.

Внутрішній аудит здійснюється на попередній стадії виконання комерційної, технологічної або фінансової угоди в процесі її проходження і після завершення. Він дає експертну науково обґрунтовану оцінку господарським операціям і процесам.

12.2 Об'єкти внутрішнього аудиту

Внутрішній аудит є одним із видів господарського контролю суб'єктів підприємницької діяльності. Забезпеченню ефективності діяльності багато в чому сприяють впровадження і правильна організація системи внутрішнього аудиту. 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.

Внутрішні аудитори звітують перед вищим керівництвом підприємства. За внутрішній аудит відповідає підприємство або один із його відділів, тобто це контрольний орган всередині фірми. Керівник такого контрольного органу (або внутрішній аудитор) підпорядкований керівництву підприємства. Внутрішній контрольний орган здійснює аудиторські перевірки на самому підприємстві або в його підрозділах.

Мета внутрішнього аудиту – удосконалення організації й управління виробництвом, виявлення і мобілізація резервів його зростання, експертна оцінка дотримання економічної політики підприємства, включаючи облікову, оцінка функціонування внутрішньогосподарського контролю, який здійснюється всіма його структурними підрозділами.

Перевагою внутрішнього аудиту, на відміну від зовнішнього, є те, що він системний – складається з попереднього, поточного та наступного, є безперервним, суцільним, що має дуже важливе значення для успішного функціонування підприємства.

Внутрішні аудитори можуть проводити звичайні перевірки на відповідність, тобто визначати, чи дотримано в господарській системі тих специфічних процедур або правил, які прописані персоналу вищим керівництвом (адміністрацією), або займатися операційним аудитом (перевірка будь-якої частини процедур і методів функціонування господарської системи з метою оцінювання продуктивності й ефективності).

Об'єкти внутрішнього аудиту визначаються за принципом значимості в процесі управління підприємством і утворюють такі групи:

- організаційні об'єкти;
- об'єкти тактичного значення;
- об'єкти стратегічного значення.

Основні об'єкти внутрішнього аудиту:

- стан і ведення бухгалтерського фінансового обліку;
- фінансова звітність, її вірогідність;
- стан необоротних активів, запасів;

- забезпечення підприємства власними обіговими коштами;
- платоспроможність і фінансова стійкість;
- система управління підприємством;
- робота економічних і технічних служб підприємства;
- правильність визначення доходу, що підлягає оподаткуванню, своєчасність і повнота сплати податків;
- планування, нормування і стимулювання;
- внутрішньогосподарський контроль;
- виробничо-господарська діяльність тощо.

Внутрішній аудитор результати своєї роботи відображає у звіті, який дає йому можливість звернути увагу керівництва на відповідну проблему. Щоб досягти намічених цілей, звіт не варто розтягувати і перевантажувати зайвими подробицями. Він має бути чітким, точним, зрозумілим і своєчасним. Стандартної форми для звітів внутрішніх аудиторів немає і, ймовірно, ніколи не буде через багатогранність об'єктів перевірки, відмінності у здібностях аудиторів та інтересах керівників.

12.3 Функції внутрішнього аудитора

Внутрішній аудит є складовою внутрішнього контролю і здійснюється за рішенням органів управління підприємством для контролю й аналізу господарської діяльності. Внутрішній аудит здійснюється або на основі рішення органів управління, або відповідно до порядку, встановленого законодавством.

Головна мета внутрішнього аудитора – визначити, чи має фінансова звітність підприємства суттєві перекручення.

Термін "Внутрішній аудитор" означає діяльність внутрішньої аудиторської служби (або служби внутрішніх контролерів фінансової діяльності підприємства).

Структура внутрішнього аудиту підприємства включає три елементи:

- 1) умови проведення аудиту;

- 2) систему бухгалтерського обліку;
- 3) процедури аудиту.

Кожний елемент розуміють як наявність правил, процедур, методики і документації, розроблених для захисту своїх коштів, отримання надійної інформації з фінансів, підвищення ефективності роботи і дотримання відповідних вимог.

Основні функції служби внутрішнього аудиту, як правило, складаються з процедур дослідження окремих операцій підприємства, оцінювання і контролю відповідності цих операцій, відображених у бухгалтерському обліку, а також контролю за функціями внутрішньої системи контролю підприємства.

Можливість і мета діяльності служби внутрішнього аудиту мають широкий спектр та напрями і залежать від розміру та структури підприємства, а також потреб від керівництва.

До завдань служби внутрішнього аудиту, зокрема, відносяться:

- надання рекомендацій щодо удосконалення систем бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю;
- проведення експертизи фінансової та оперативної інформації;
- огляд коштів, які використовуються для ідентифікації, виміру, класифікації та інформування;
- підготовка огляду ефективності діяльності підприємства, в тому числі нефінансових засобів керівництва;
- здійснення контролю за дотриманням українського законодавства і виконанням усіма підрозділами підприємства його внутрішньої політики щодо здійснення діяльності.

Основні контрольні функції внутрішнього аудиту:

- контроль за правильністю оформлення, приймання і відпуску матеріальних цінностей, оприбуткування, видачі й перерахування грошових коштів, створення і витрачання власного капіталу;
- контроль за дотриманням правил штатно-фінансової дисципліни, за правильним створенням і розподілом прибутків.

Перелік контрольних функцій внутрішнього аудиту слід оформити відповідним наказом керівника підприємства або іншим внутрішнім регламентом.

У ньому необхідно передбачити своєчасне і кваліфіковане проведення перевірок з метою прогнозування господарських ситуацій, які призводять до порушення нормативних актів, що дасть можливість своєчасно вжити заходів для запобігання (профілактики) правопорушенням.

За допомогою поточного контролю слід здійснити вибіркові перевірки правильності господарських операцій разом із спільними перевірками каси, банківських операцій, розрахунків з підзвітними особами, списання матеріалів на витрати, забезпечення фінансових результатів, реагування на виявлені порушення.

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

Критерії оцінювання діяльності служби внутрішнього аудиту:

- організаційний статус (підпорядкованість виключно вищому рівню керівництва підприємства);
- функції (ступінь виконання керівництвом підприємства рекомендацій фахівців внутрішнього аудиту);
- компетентність (ступінь обґрунтованості політики прийняття на роботу співробітників служби
- подальше безперервне професійне навчання;
- професіоналізм (ступінь дотримання порядку планування, документування результатів роботи; регламентів діяльності: Положення про службу внутрішнього аудиту, посадових інструкцій).

Довіра до діяльності служби внутрішнього аудиту забезпечується наступними параметрами:

- професіоналізмом внутрішніх аудиторів;

- достатністю і переконливістю доказів, отриманих внутрішніми аудиторами;
- адекватністю висновків внутрішніх аудиторів, реальністю їх звітів у відображенні фактично виконаних робіт;
- повнотою розкриття інформації за незвичайними операціями і правильністю підходу до прийняття рішень за ними.

12.4 Планування роботи внутрішнього аудитора

Планування роботи внутрішнього аудитора передбачає планування аудиту, перевірку та оцінку інформації, надання рекомендацій та контроль після перевірки (рис. 12.1).

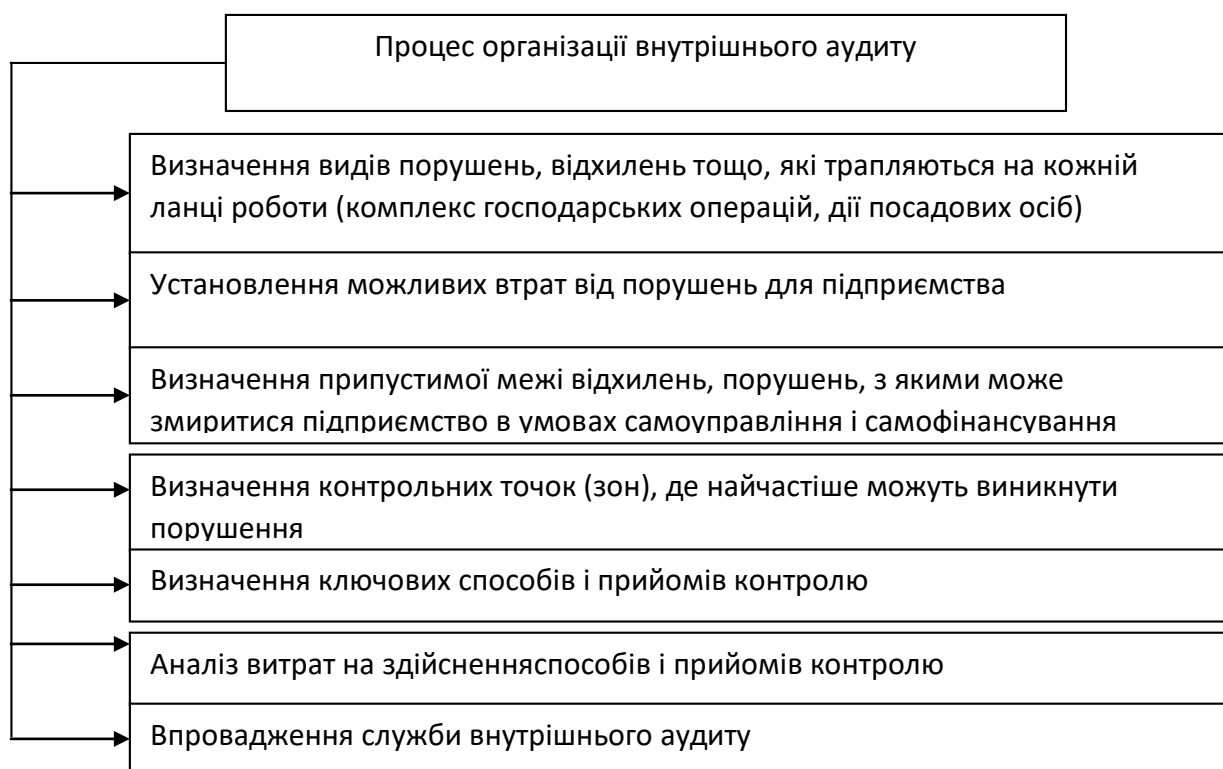


Рисунок 12.1 – Функції внутрішнього аудиту

Кожна аудиторська перевірка підлягає документуванню і повинна:

- визначити мету, завдання та обсяги аудиту;

- отримати повну інформацію про підрозділ, що підлягає аудиторській перевірці.

Перевірка повноти інформації передбачає:

- визначення завдань, цілей та планів підрозділу, що перевіряється;
- отримання інформації про організаційну структуру та її зміни, про посадові інструкції, положення про підрозділи;
- наявність робочої документації попередньої аудиторської перевірки;
- користування матеріалами попередньої аудиторської перевірки, включаючи матеріали зовнішнього аудиту.

Планування аудиторської перевірки передбачає визначення коштів на її проведення.

Під час їх розрахунку враховують:

- кількість працівників служби внутрішнього аудиту, ступінь їх досвіду згідно з характером і складністю завдання;
- знання та стан дисципліни працівників служби внутрішнього аудиту, а також тимчасові обмеження та наявність у розпорядженні підприємства власних коштів;
- необхідність підвищення кваліфікації внутрішніх аудиторів;
- можливість використання досвіду зовнішніх аудиторів.

У процесі планування проводяться ділові зустрічі з керівниками структурних підрозділів підприємства, які відповідають за здійснення господарських операцій.

Досягнуті під час зустрічей результати аналізуються, розповсюджуються серед осіб, які мають відношення до проведення аудиту, та фіксуються в робочій документації аудиторської перевірки.

План проведення аудиторської перевірки затверджується керівником служби внутрішнього аудиту до початку її проведення.

У разі внесення змін до плану проведення аудиторської перевірки їх затверджують заздалегідь.

Запитання для самоперевірки:

1. Як визначається поняття «внутрішній контроль»?
2. Що є основною метою внутрішнього контролю?
3. Залежно від чого класифікують внутрішній контроль?
4. Що є метою попереднього контролю?
5. Метапоточного (оперативного) контролю – ...?
6. Мета наступного контролю – ...?
7. Документальний контроль полягає у...?
8. Фактичним називається контроль, при якому...?
9. Поєднання документального і фактичного контролю називають...?
10. Що таке ревізія і які існують її різновиди?
11. Тематична перевірка – це...?
12. Службове розслідування – це...?
13. До предмета внутрішнього контролю належать?
14. Об'єктами внутрішнього контролю є...?
15. Суб'єктами внутрішнього контролю є...?

ТЕМА 13. МЕТОДИЧНІ ПРИЙОМИ ВНУТРІШНЬОГО АУДИТУ

План:

1. Способи і методичні прийоми внутрішнього аудиту.
2. Особливості внутрішнього аудиту за окремими напрямками господарювання і контролю.
3. Аудит стратегії функціонування підприємства в зовнішньому середовищі.

Література:

1. Закон України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» (Відомості Верховної Ради (ВВР), 2018, № 9, ст.50)// Урядовий кур'єр від 14.02.2018 — № 31.

2. Конспект лекцій з курсу "Аудит" : для студ. денної і заочної форми навч. екон. спец. / уклад.: Ю. Н. Мардус; Нац. техн. ун-т "Харків. політехн. ін-т". – Харків : НТУ "ХПІ", 2019. – 180 с.
3. Методичні вказівки до виконання контрольної роботи з курсу "Аудит" : для студ. денної та заочної форм навч. екон. спец. / уклад.:', Н. Ю. Мардус ; Нац. техн. ун-т "Харків. політехн. ін-т". – Харків : НТУ "ХПІ", 2019. – 53 с.
4. Мардус Н.Ю. Аудит : навч. посіб. / Н.Ю. Мардус, О.О. Фальченко: за ред. Л.Л. Яковлева. – Х. : НТУ“ХПІ”, 2014. – 178 с.
5. Текст лекцій з дисципліни “Управлінський аудит” для студентів першого (бакалаврського) рівня вищої освіти спеціальності 071 Облік і оподаткування спеціалізації «Облік, аудит і оподаткування» / уклад. Н.Ю. Мардус. – Х. : НТУ «ХПІ», 2020. – 170 с.
6. Пшенична А.Ж. Аудит. К.: Центр учбової літератури, 2008. – С.251–263.

13.1 Способи і методичні прийоми внутрішнього аудиту

Внутрішні аудитори зобов'язані не тільки аналізувати, а й документально підтверджувати отриману інформацію. Комплекс інформаційного забезпечення залежно від потреб аудиторського процесу передбачає можливість класифікувати інформацію на вхідну і вихідну (контрольну).

Вхідну інформацію залежно від джерела (адресності) її формування, а також від змісту поділяють на нормативно-правову (закони, постанови, укази та інші нормативно-правові акти), нормативно-довідкову (формується керівництвом фірми-клієнта для забезпечення цілей управління, а саме: засновницькі документи, внутрішні організаційні регламенти, накази, розпорядження, бізнес-плани, договори з контрагентами тощо), фактографічну (сукупність даних економічного характеру про здійснені господарські операції, яка накопичується в первинних документах, реєстрах обліку, формах звітності) і організаційну (формується керівником служби внутрішнього аудиту на

першому етапі процесу аудиту і міститься в таких документах, як загальний план аудиту, програма аудиту, графіки роботи аудиторів, розрахунки для оцінювання суттєвості помилок).

Формуванню вихідної (контрольної) інформації передуює етап виконання аудиторських процедур з метою отримання доказів щодо предмета завдання керівництва підприємства. Вихідну інформацію, залежно від ступеня узагальнення відомостей, поділяють на проміжну і підсумкову.

Проміжна контрольна інформація формується в ході накопичення, групування і попередньої систематизації виявлених у процесі аудиту відхилень (помилки, порушень) фінансово-господарської діяльності клієнта.

Підсумкова інформація являє собою вищий рівень узагальнення контрольної інформації за результатами проведення аудиту. До цих видів вихідної інформації, зокрема, відносяться аудиторський звіт та аудиторський звіт.

На якість виконання контрольних процедур безпосередньо впливають аспекти методології і методики процесу внутрішнього аудиту.

Методологія являє собою сукупність прикладних засобів, спрямованих на вивчення порядку організації служби внутрішнього аудиту.

Методологія в організації об'єктів внутрішнього аудиту виявляється в групуванні (систематизації) їх за принципом певної однорідності та формами контролю.

Зміст вищеперелічених технологічних етапів внутрішнього аудиту може бути деталізований з урахуванням виду діяльності підприємства і рівня його контролю.

Інформація про виявлені в ході аудиторської перевірки фактів порушень повинна бути достатньою, точною і вагомою, щоб забезпечити на її основі відповідні рекомендації.

Процес збирання, аналізу та документування інформації повинен перебувати під наглядом керівника служби внутрішнього аудиту.

З точки зору технології, процес аудиту являє собою сукупність певних процедур отримання і реалізації контрольної інформації. Процес організації внутрішнього аудиту включає декілька етапів (рис. 13.1).

До функцій внутрішнього аудиту належать заходи із забезпечення контролю, які залежать від існування належної внутрішньої політики, запровадженої управлінським персоналом, і які загалом можуть передбачати:

- перевірку результатів діяльності: перевірка та аналіз фактичних результатів діяльності порівняно з бюджетом, прогнозом та результатами діяльності попередніх періодів; розгляд і порівняння оперативної і фінансової інформації; аналіз і вивчення зв'язку та причин для виправлення негативних ситуацій; оцінювання і порівняння внутрішньої і зовнішньої інформації для прийняття управлінських рішень; перевірка функціональності та результативності за певними видами діяльності

- оброблення інформації: перевірка точності та повноти відображення операцій двома групами процедур контролю: загальні заходи контролю в системі інформаційних технологій (включають контроль за функціонуванням комп'ютерної мережі, системи програмного забезпечення, його зміни та обслуговування, забезпечення безпеки доступу, придбання, розроблення та обслуговування прикладних програм) і заходи контролю за прикладними програмами в системі інформаційних технологій (включають перевірку точності записів, ведення і перевірку рахунків та перевірочних балансів, автоматизовані процедури контролю)

- фізичний контроль: контроль фізичної безпеки активів, у тому числі захисту приміщень від несанкціонованого доступу до активів і бухгалтерських записів; санкціонування доступу до комп'ютерних програм та файлів з даними; порівняння результатів фізичної інвентаризації; запобігання крадіжкам активів та доступності активів незаконному привласненню;

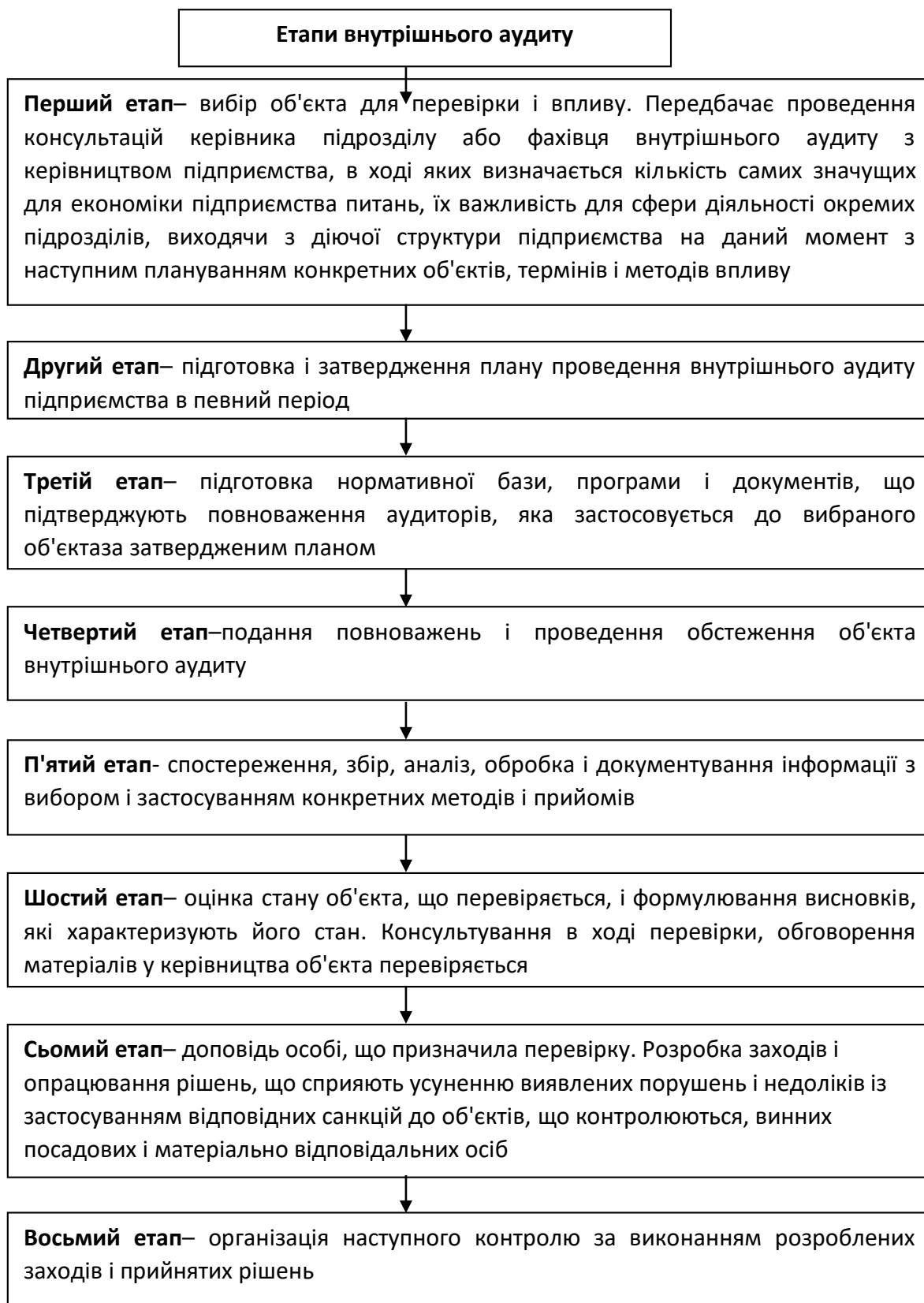


Рисунок 13.1 – Етапи організації внутрішнього аудиту

– перевірку і контроль документів, якими визначаються обов'язки різних осіб щодо санкціонування операцій, відображення їх в обліку та збереження активів. Звітування і контроль з метою зменшення можливості для будь-якої особи здійснити та приховати помилки або шахрайство в ході виконання своїх звичайних обов'язків.

13.2 Особливості внутрішнього аудиту за окремими напрямками господарювання і контролю

Заходи із забезпечення контролю, які доречні для внутрішнього аудиту, передбачають процедури, що допомагають виконанню вказівок управлінського персоналу. Наприклад, проведення необхідних заходів на подолання ризиків бізнесу, які загрожують досягненню визначених цілей суб'єкта господарювання, а також оцінка ризиків для цілей фінансової звітності.

Такі заходи можуть бути спрямовані на розгляд вірогідності невідображення окремих господарських операцій в обліку, на визначення та аналіз суттєвих оцінок у звітності, надійність фінансової інформації в цілому.

При виявленні ризиків працівники внутрішнього аудиту розглядають їх суттєвість, ймовірність і визначають належні способи управління ними.

Внутрішні аудитори можуть ініціювати розробку планів, програм заходів, спрямованих на усунення конкретних зовнішніх і внутрішніх подій і обставин, що можуть впливати на належне функціонування суб'єкта господарювання.

У своїй діяльності внутрішні аудитори реалізують різні методики: спосіб нормативно-правового регулювання, логічний аналіз, порівняння, зустрічне і взаємне звіряння тощо.

Внутрішні аудитори повинні виконувати свою роботу з належною професійною ретельністю: здійснювати планування, контроль, перевірку та документування внутрішнього аудиту, мати в наявності відповідні аудиторські інструкції, робочі програми та робочі документи.

Документування роботи внутрішніх аудиторів передбачає попереднє визначення обсягів аудиторської перевірки, рівнів перевірки, методів формування вибірки, процедури огляду.

У результаті проведених робіт фахівці служби внутрішнього аудиту формують незалежну думку і відображають її відповідним записом у розділі Аудиторського звіту (Акта).

13.3 Аудит стратегії функціонування підприємства в зовнішньому середовищі

Глобальний характер сучасного бізнесу, збільшення кількості суб'єктів підприємництва й ускладнення їхніх організаційних структур приводить до посилення ролі стратегічного менеджменту, спрямованого насамперед на вибір оптимального шляху підприємства на основі аналізу зовнішнього та внутрішнього середовища.

Сучасні підприємства підтримують ділові зв'язки з багатьма партнерами, орієнтуються на численних конкурентів, враховують і передбачають різноманітні вимоги споживачів, суспільних організацій, держави тощо.

Ці фактори визначають необхідність глибокого аналізу зовнішнього середовища. Ревалентне зовнішнє середовище фірми дуже широке, оскільки в нього входять соціальні й економічні фактори, проте ключовий аспект зовнішнього оточення фірми – це галузь (або галузі), в якій вона веде конкурентну боротьбу.

Потреба у досягненні конкурентних переваг і прагнення посісти позицію лідерства в галузі змушує великі компанії використовувати послуги не тільки власних спеціалістів, а й зовнішніх експертів–аудиторів.

Оцінювання стратегічних напрямів, пов'язаних з функціонуванням підприємства в зовнішньому середовищі, передбачає вивчення аудитором основних об'єктів, якими є:

- 1) Статутна діяльність. Аудиторське оцінювання здійснюють за двома напрямками:

- оцінюється сам статут з точки зору закладених у ньому можливостей розвитку підприємства в ринкових умовах (ступінь диверсифікації діяльності, орієнтація на вкладання коштів у рентабельні сфери діяльності, можливості залучення інвесторів, межі економічної самостійності – усе це визначає ефективність функціонування підприємства і складає, поряд з іншими питаннями, стратегію розвитку підприємства);

- установлюється відповідність фактичних видів діяльності до тих, що передбачені статутом підприємства (оскільки нестатутна діяльність незаконна і може завдати підприємству значної шкоди, майже до ліквідації).

2) Конкурентоспроможність продукції (послуг). Цей об'єкт оцінюють на підставі інформації про обсяги виробництва і реалізації продукції (послуг), залишків на складах, цін, за якими вона продається, стабільності покупців (замовників). Стабільність цих показників визначає можливість продовження підприємством своєї діяльності в майбутньому.

3) Організація маркетингу. Ознайомлення аудитора зі станом організації маркетингу є продовженням вивчення питання про конкурентоспроможність продукції, порівняння якісних і цінових характеристик власної продукції з характеристиками продукції інших підприємств.

4) Оновлення продукції (послуг). Виживання підприємства на ринку повністю залежить від того, як своєчасно і ефективно оновлюється продукція.

Об'єктами аудиторської оцінки при цьому є:

- характеристики продукції, які визначають її споживчу вартість, а отже, і ціну;

- характеристики продукції, які визначають її ресурсоємність і собівартість;

- своєчасність виготовлення пробних зразків і впровадження їх у виробництво.

5) Взаємовідношення з постачальниками і покупцями. Аудитор оцінює склад постачальників з точки зору стабільності, надійності, тобто стосовно

своєчасності постачання, оптимальності цін і транспортних витрат. Окремо дається оцінка своєчасності розрахунків підприємства з постачальниками.

Аналогічно оцінюють взаємовідношення з покупцями, але акцент тут переміщується на своєчасність розрахунків за відвантажену продукцію, товари, надані послуги.

6) Власні грошові кошти і кредити. Об'єктом вивчення виступає співвідношення обсягів власних і залучених грошових коштів (кредитів). Опрацьовується система заходів щодо підвищення частки власних грошових коштів у загальному обсязі грошових коштів підприємства.

Це може бути досягнуто шляхом підтримання доцільних співвідношень в їх використанні на розвиток виробництва і споживання.

7) Економічні показники. Об'єктом вивчення є ступінь ефективності використання всіх видів ресурсів.

Для цього здійснюються розрахунок і аналітичне оцінювання системи показників, а саме: продуктивності праці, фондівіддачі, стану запасів сировини та інших товарно-матеріальних цінностей, собівартості продукції, прибутку, рентабельності.

8) Довіра до підприємства. З боку контрагентів і органів державного контролю забезпечується його позитивною діловою репутацією.

Запитання для самоперевірки:

1. Методологія внутрішнього аудиту – це ...?
2. Які методи належать до загальнонаукових?
3. Які обставини впливають на виникнення та зміну ризиків, що стосуються фінансової інформації?
4. Що охоплює група організаційних принципів внутрішнього аудиту?
5. До методологічних принципів внутрішнього аудиту належать ...?
6. Які чинники впливають на методологію внутрішнього аудиту?
7. Що є об'єктами аудиторської оцінки?

ТЕМА 14. РЕАЛІЗАЦІЯ МАТЕРІАЛІВ ВНУТРІШНЬОГО АУДИТУ

План:

1. Узагальнення роботи внутрішнього аудитора.
2. Розроблення та реалізація системи заходів внутрішнього аудиту.

Література:

1. Закон України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» (Відомості Верховної Ради (ВВР), 2018, № 9, ст.50)// Урядовий кур'єр від 14.02.2018 — № 31.
2. Конспект лекцій з курсу "Аудит" : для студ. денної і заочної форми навч. екон. спец. / уклад.: Ю. Н. Мардус; Нац. техн. ун-т "Харків. політехн. ін-т". – Харків : НТУ "ХПІ", 2019. – 180 с.
3. Методичні вказівки до виконання контрольної роботи з курсу "Аудит" : для студ. денної та заочної форм навч. екон. спец. / уклад.:, Н. Ю. Мардус ; Нац. техн. ун-т "Харків. політехн. ін-т". – Харків : НТУ "ХПІ", 2019. – 53 с.
4. Мардус Н.Ю. Аудит : навч. посіб. / Н.Ю. Мардус, О.О. Фальченко: за ред. Л.Л. Яковлева. – Х. : НТУ“ХПІ”, 2014. – 178 с.
5. Текст лекцій з дисципліни “Управлінський аудит” для студентів першого (бакалаврського) рівня вищої освіти спеціальності 071 Облік і оподаткування спеціалізації «Облік, аудит і оподаткування» / уклад. Н.Ю. Мардус. – Х. : НТУ «ХПІ», 2020. – 170 с.
6. Мултанівська Т. В. Теоретичні основи внутрішнього аудиту та його місце в системі управління компанією / Т. В. Мултанівська, Т. С. Воїнова // Економіка розвитку. – 2012. – № 3 (63). – С. 54–60.
7. Пшенична А.Ж. Аудит / А. Ж. Пшенична. – К. : Центр учбової літератури, 2008. – С. 264–278.

14.1 Узагальнення роботи внутрішнього аудитора

Формування підсумкової контрольної інформації є завершальним етапом процесу внутрішнього аудиту фінансово–господарської діяльності фірми. Носії цієї інформації є офіційними документами, які відображають думку аудитора щодо вірогідності та об'єктивності фінансової звітності. У зв'язку з цим необхідно чітко визначати вимоги до структури, змісту і оформлення робочої документації внутрішнього аудитора.

Робоча документація аудиторської перевірки готується внутрішніми аудиторами і перевіряється керівником служби внутрішнього аудиту. В цих документах подається перелік отриманої інформації, а також результати її аналізу.

Робоча документація внутрішньої аудиторської перевірки може зберігатися на паперових або магнітних носіях (диски, дискети тощо). Якщо робоча документація внутрішнього аудитора зберігається не на паперових носіях, необхідно врахувати можливості її дублювання.

Внутрішні аудитори готують висновки, що стосуються фінансової інформації, і в робочій документації повинно зазначатися, чи підтверджується ця інформація необхідними бухгалтерськими записами.

Уся робоча документація з аудиту перевіряється на предмет підтвердження аудиторського звіту і правильності виконання всіх процедур його проведення. Здійснення такого контролю повинне мати документальне підтвердження. Робоча документація внутрішнього аудитора належить до власності суб'єкта господарювання.

Архіви робочої документації з проведення аудиту повинні знаходитись у службі внутрішнього аудиту, і доступ до них мають тільки уповноважені особи.

Внутрішні та зовнішні аудитори (як правило) надають один одному доступ до робочої документації.

Доступ зовнішніх аудиторів до робочої документації внутрішніх аудиторів може бути наданий лише з дозволу керівника підприємства або керівника служби внутрішнього аудиту.

Підсумкова інформація за результатами внутрішнього аудиту має бути оформлена Аудиторським звітом (Актом аудиторської перевірки) і Аудиторським висновком.

Структура вступного розділу аудиторського звіту може мати такий вигляд:

1. Заголовок (найменування конкретного документа аудиторського звіту).
2. Повна назва підприємства (або об'єкта, який підлягав аудиту).
3. Прізвище внутрішнього аудитора, який проводив аудиторську перевірку.
4. Посилання на реквізити календарного плану діяльності служби внутрішнього аудиту, відповідно до якого проведено аудит.
5. Період і час проведення робіт.
6. Визначення межі відповідальності керівництва підприємства і аудиторів.
7. Масштаб аудиту і склад перевіреної документації (відповідно до плану).
8. Посилання на нормативну базу, якою керувався аудитор під час проведення аудиту.

Зміст основного розділу аудиторського звіту залежить від типу підприємства, особливостей його функціонування, видів діяльності та від конкретного завдання, визначеного керівництвом підприємства.

Головними моментами основного розділу аудиторського звіту можуть бути:

1. Загальні відомості про фірму. Тут наводяться дані про особливості діяльності підприємства, його організаційну структуру, потенціал, чисельність персоналу, основні показники діяльності звітного року та їх динаміки, оцінку змісту засновницьких документів.
2. Економіка і бізнес-планування. Відзначаються результати перевірки обґрунтування показників бізнес-плану та їх виконання, дотримання договірних зобов'язань, основні напрями фінансової стратегії підприємства.

3. Комерційна (або інші види) діяльність. Викладаються результати оцінки стану організації і технології процесу збуту. Необхідний акцент належить зробити на діагностиці маркетингових досліджень.

4. Формування статутного капіталу. Викладаються результати оцінки формування статутного капіталу як сукупності внесків засновників (власників) у майно підприємства в грошовому виразі, оцінки формування капіталу за рахунок нематеріальних активів (ціна торгової марки, інтелектуальна власність, ноу-хау тощо).

5. Операції з грошовими коштами, цінними паперами та іншими цінностями. Наводяться результати аудиту цільового використання грошових коштів, які зберігаються в касі, на поточному, валютному та інших рахунках у банках, законності всіх операцій, які здійснюються з грошовими коштами й цінними паперами (акції, облігації, векселі тощо). Цей підрозділ включає пункти, що відображають результати аудиту операцій з товарно-матеріальними цінностями, основними засобами, малоцінними предметами та ін. Крім того, важливо виділити ступінь забезпечення збереження всіх видів цінностей, а також якість ведення аналітичного обліку.

6. Розрахунки. Відображаються результати аудиту стану розрахунків за всіма рахунками.

7. Формування фінансових результатів і використання прибутку. Викладаються результати аудиту операцій формування витрат, доходів за всіма видами діяльності; вивчення причин виникнення втрат; обґрунтованості основних показників за напрямками використання прибутку. Доцільно виділити пункт, який відображає питання перевірки правильності визначення оподаткованого прибутку, формування цільових фондів.

8. Кредити та фінансування. Викладаються результати оцінювання ефективності використання, своєчасності погашення і забезпеченості кредитів. Доцільно виділити питання аудиту окремих джерел фінансування. Особливий акцент необхідно зробити на визначенні показників кредитоспроможності підприємства.

9. Стан бухгалтерського, податкового обліку та внутрішньогосподарського контролю. Дається оцінка ступеня вирішення організаційних і методологічних питань обліку і внутрішнього контролю. Викладаються результати оцінки вірогідності і об'єктивності бухгалтерської звітності і податкової звітності. Доцільно виділити результати аудиту інформаційних систем, відобразити ступінь реалізації в техноробочих проектах комп'ютеризації обліку контрольної функції.

10. Експертна діагностика фінансового стану підприємства. Тут доцільно зосередити характеристику і методику розрахунку основних аналітичних показників, які оцінюють фінансовий стан підприємства. Наводяться основні рекомендації щодо фінансової стратегії підприємства.

Аудиторський звіт внутрішнього аудитора має містити інформацію про обсяг роботи, період перевірки та про перевіряючого.

За кожним із вказаних положень основний розділ аудиторського звіту повинен містити не тільки аргументацію відносно виявлених відхилень (порушень, помилок), а й рекомендації щодо їхнього усунення та запобігання в майбутньому.

Аудиторський звіт внутрішнього аудитора ґрунтується на відомостях, які відображені в аудиторському звіті, що визначає його форму і вид думки: безумовно-позитивна; умовно-позитивна; негативна.

В аудиторському висновку внутрішнього аудитора має бути відображено, наскільки діяльність підрозділу, який перевіряється, відповідає існуючим законам і нормативним вимогам.

Аудиторський звіт внутрішнього аудитора має містити інформацію, яка відображає достовірність та повноту фінансової документації підприємства про правильність ведення бухгалтерського обліку.

В аудиторському висновку внутрішнього аудитора слід звернути увагу на виявлення помилок, шахрайств та інших подібних випадків у діяльності підприємства, а також усіх ситуацій, які можуть становити ризик збитків для господарюючого суб'єкта.

Опрацювання висновків та рекомендацій, як правило, відбувається під час аудиторської перевірки або після її проведення. Таким чином, внутрішні аудитори уникають ризику неправильного розуміння або тлумачення фактів, тобто суб'єкт аудиту може дати пояснення, висловити свою думку щодо виявлених у результаті перевірки фактів, висновків та рекомендацій.

Аудиторський звіт внутрішнього аудитора містить основну інформацію та резюме. У висновок також можуть бути включені:

- факти виявлених порушень;
- рекомендації з попередніх аудиторських перевірок;
- інформація про характер здійсненої перевірки (планова, на запит, погоджені процедури).

В аудиторський звіт внутрішнього аудитора обов'язково включають усі важливі факти, які необхідні для підтвердження або запобігання неправильним судженням. Менш важливу інформацію (факти) можна передавати усно або шляхом неофіційного листування.

У висновках подаються рекомендації, які ґрунтуються на виявлених під час перевірки недоліках та порушеннях. Вони зобов'язують керівників підрозділів вживати відповідних заходів. В аудиторському висновку можна зазначати вжиті підрозділом заходи після останньої аудиторської перевірки або інформацію щодо введення суворого контролю над операціями.

Внутрішній аудитор у процесі обговорення матеріалів перевірки повинен погодити із суб'єктом аудиту всі питання, що стосуються цієї перевірки. Якщо внутрішній аудитор та керівник підрозділу, що перевіряється, не дійшли згоди щодо якогось питання, то це висвітлюється в аудиторському висновку. Письмові коментарі суб'єкта аудиту можна включати у висновок як додаток, а також подавати в головній частині висновку або в супровідному листі.

Після завершення аудиторської перевірки внутрішні аудитори складають висновок і підписують його. Внутрішній аудитор, уповноважений підписати аудиторський звіт, повинен призначатися керівником підрозділу внутрішнього аудиту.

Керівник служби внутрішнього аудиту або призначена ним особа зобов'язані перевірити та затвердити аудиторський звіт перед остаточним складанням.

Аудиторський звіт внутрішнього аудитора надається тим співробітникам підприємства, які можуть вжити заходів щодо усунення виявлених недоліків або гарантувати їх виконання. Аудиторський звіт обов'язково надається керівникам підрозділу, що перевіряється, а керівництву підприємства – тільки резюме.

Аудиторський звіт внутрішнього аудитора може надаватися іншим зацікавленим особам або тим, чиї інтереси були порушені в результаті проведення перевірки.

Аудиторський звіт внутрішнього аудитора підписують і скріплюють печаткою окремо, оскільки аудиторський звіт (аудиторський акт) містить конфіденційну інформацію і залишається для внутрішнього користування, а аудиторський звіт подається загальним зборам акціонерів.

Інформація конфіденційного характеру викладається в окремому висновку. Якщо вона стосується керівництва підприємства, то аудиторський звіт обов'язково надається власникам підприємства.

Керівник служби внутрішнього аудиту розробляє вимоги, що стосуються збереження робочої документації, аудиторських висновків, рекомендацій з проведення аудиторської перевірки.

Ці вимоги повинні відповідати положенням, інструкціям, іншим внутрішнім регламентам суб'єкта господарювання щодо збереження службової документації, а також чинному законодавству України.

14.2 Розроблення та реалізація системи заходів внутрішнього аудиту

Після проведення перевірки внутрішні аудитори повинні контролювати становище на підприємстві щодо виправлення виявлених і зазначених в аудиторському висновку порушень, а також визначити можливе прийняття на себе власниками ризику незастосування відповідних заходів.

Подальший контроль, який проводиться внутрішніми аудиторами, полягає у встановленні адекватності та ефективності підприємства у зв'язку з викладеними в аудиторському висновку зауваженнями внутрішніх та зовнішніх аудиторів.

Відповідальність за подальший контроль повинна визначатися в Положенні про службу внутрішнього аудиту на підприємстві.

Керівники підприємства мають право взяти на себе ризик і відмовитися вживати відповідних заходів щодо викладених в аудиторському висновку фактів у зв'язку з великими витратами на їх проведення або іншими міркуваннями. В такому разі керівник служби внутрішнього аудиту повідомляє про це рішення власникам підприємства.

Деякі викладені в аудиторському висновку внутрішнього аудитора недоліки можуть бути настільки важливими, що потребуватимуть від керівників підприємства негайних дій. Внутрішні аудитори зобов'язані тримати такі ситуації під особливим контролем. Якщо керівник служби внутрішнього аудиту переконаний, що власники вживають достатніх заходів для усунення фактів порушень, то подальший контроль здійснюється в рамках наступної аудиторської перевірки.

Розробка графіка подальшого контролю повинна ґрунтуватися на передбачених ризиках, а також на ступені складності та важливості фактів виявлених порушень.

Моніторинг заходів контролю включає перевірку функціонування внутрішнього контролю згідно з визначеними завданнями і цілями та внесення до нього належних змін відповідно до обставин.

Для забезпечення потреб управління підприємством великого значення набуває ефективність роботи внутрішнього аудитора. Критеріями оцінювання ефективності служби внутрішнього аудиту можуть бути:

- точне визначення його завдань;
- правильне планування роботи;
- використання в комплексі різних способів і прийомів аудиту;

- систематичне підвищення ділової кваліфікації кадрів;
- чітке налагодження інформації про чинність законодавчих актів;
- постійне вивчення передового досвіду організації аудиторської роботи і його застосування;
- удосконалення методики аудиту.

На ефективність внутрішнього аудиту впливають такі фактори: витрата часу на цикл проведення аудиту, трудовитрати осіб, що приймають рішення про проведення аудиту і персоналу на планування, проведення та узагальнення результатів аудиту; організаційні витрати, що характеризуються кількістю осіб, яких відривають від продуктивної праці для здійснення аудиту; собівартість і рентабельність внутрішнього аудиту, витрати коштів на здійснення аудиту; співвідношення залежності аудиту від прогнозованих економічних, соціально–політичних наслідків, кількість та цінність інформації, одержаної в результаті аудиту для потреб користувачів.

Запитання для самоперевірки:

1. Як повинна бути оформлена підсумкова інформація за результатами внутрішнього аудиту?
2. Яка структура аудиторського звіту внутрішньої аудиторської перевірки?
3. Які вимоги висуваються до робочої документації внутрішньої аудиторської перевірки?
4. Які види думки в аудиторських висновках внутрішнього аудитора?
5. У чому полягає подальший контроль, який проводиться внутрішніми аудиторами?

ІНФОРМАЦІЙНО—МЕТОДИЧНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ

Основна

1. Закон України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» (Відомості Верховної Ради (ВВР), 2018, № 9, ст.50)// Урядовий кур'єр від 14.02.2018 — № 31.

2. Конспект лекцій з курсу "Аудит" : для студ. денної і заочної форми навч. екон. спец. / уклад.: Ю. Н. Мардус; Нац. техн. ун-т "Харків. політехн. ін-т". – Харків : НТУ "ХП", 2019. – 180 с.

3. Методичні вказівки до виконання контрольної роботи з курсу "Аудит" : для студ. денної та заочної форм навч. екон. спец. / уклад.: Н. Ю. Мардус ; Нац. техн. ун-т "Харків. політехн. ін-т". – Харків : НТУ "ХП", 2019. – 53 с.

4. Мардус Н.Ю. Аудит : навч. посіб. / Н.Ю. Мардус, О.О. Фальченко: за ред. Л.Л. Яковлева. – Х. : НТУ“ХП”, 2014. – 178 с.

5. Текст лекцій з дисципліни “Управлінський аудит” для студентів першого (бакалаврського) рівня вищої освіти спеціальності 071 Облік і оподаткування спеціалізації «Облік, аудит і оподаткування» / уклад. Н.Ю. Мардус. – Х. : НТУ «ХП», 2020. – 170 с.

6. Методичні вказівки щодо забезпечення самостійної роботи з курсу «Управлінський аудит» для студентів першого (бакалаврського) рівня вищої освіти спеціальності 071 «Облік і оподаткування» спеціалізації «Облік, аудит і оподаткування» / уклад. Н.Ю. Мардус. – Х. : НТУ «ХП», 2020. – 20 с.

7. Мардус Н. Ю. Правові засади аудиту фінансової звітності / Н. Ю. Мардус // Інформаційні технології: наука, техніка, технологія, освіта, здоров'я = Information technologies: science, engineering, technology, education, health : тези доп. 29-ї міжнар. наук.-практ. конф. MicroCAD–2021, [18-20 травня 2021 р.] : у 5 ч. Ч. 3 / ред. Є. І. Сокол. – Харків : Планета-Прінт, 2021. – С. 134.

8. Гуцаленко Л. В. Внутрішньогосподарський контроль : навч. посіб. / [Л.В.Гуцаленко, М. М. Коцупатрий, У. О. Марчук]. - К. : ЦУЛ, 2014. - 496 с.

9. Десятнюк О. М. Моніторинг податкових ризиків: теорія і практика: навч. посіб./ [О. М. Десятнюк]. - Т. : ТНЕУ, 2009. - 312 с.
10. Дікань, Л. В. Державний аудит : навч. посіб. / Л. В. Дікань, Ю. О. Голуб, Н. В. Синюгіна. - К. : Знання, 2011. - 503 с.
11. Мардус Н. Ю. Вивчення перспектив розвитку аудиту в Україні / Н. Ю. Мардус // Інформаційні технології: наука, техніка, технологія, освіта, здоров'я = Information technologies: science, engineering, technology, education, health : наук. вид. : тези доп. 25-ї міжнар. наук.-практ. конф. MicroCAD–2017, [17-19 травня 2017 р.] : у 4 ч. Ч. 3 / ред. Є. І. Сокол. – Харків : НТУ "ХПІ", 2017. – С. 223.
12. Іванова Н.А., Ролінський О.В. Організація і методика аудиту : навч. посіб. - К. : ЦУЛ, 2009. - 216 с.
13. Коваль М. І., Жанкевіч Л. В. Внутрішньогосподарський контроль: навч. посіб. - К. : Персонал, 2014. - 288 с.
14. Коваль, М. І. Аудит. Організація і методика аудиту : опорний курс лекцій / М. І. Коваль, О. В. Михайленко. - К. : Персонал, 2014. - 222 с.
15. Мардус Н. Ю. Підвищення якості внутрішнього аудиту як елементу системи управління підприємством / Н. Ю. Мардус // Сучасні проблеми обліку, аналізу, аудиту й оподаткування суб'єктів господарської діяльності: теоретичні, практичні та освітянські аспекти : зб. наук. пр. за матеріалами Всеукраїнської наук.-практ. конф., 30-31 березня 2017 р. – Дніпро : НМетАУ, 2017. – С. 371-375.
16. Моделі і методи прийняття рішень в аналізі та аудиті : навч. посіб./ [Сметанко О. В., Бурдюг Н. В., Горбачьов В. О. та ін.]. - К. : ЦУЛ, 2013. - 456 с.
17. Пантелеєв В. П. Внутрішньогосподарський контроль: методологія та організація : моногр. / [В. П.Пантелеєв]. - К. : Інформ.-аналіт. агенство, 2008. - 491 с.
18. Мардус Н. Ю. Сучасні тенденції організації аудиту / Н. Ю. Мардус // Сучасні проблеми обліку, аналізу, аудиту й оподаткування суб'єктів господарської діяльності: теоретичні, практичні та освітянські аспекти : зб.

наук. пр. за матеріалами 3-ї Всеукраїнської наук.-практ. конф., 28-29 березня 2019 р. – Дніпро : НМетАУ, 2019. – Ч. 1. – С. 602-605.

19. Петрик, О. А. Організація та методика аудиту підприємницької діяльності : навч. посіб. / О. А. Петрик, В. Я. Савченко, Д. Є. Свідерський. - К. : КНЕУ, 2008. - 472 с.

20. Планування і контроль на підприємстві : навч. посіб./ [ред. М.О.Данилюк]. – Львів : Магнолія, 2009. - 531 с.

21. Полуйко В. Методи оцінювання ефективності управлінської діяльності у відповідних сферах : навч. посібник. – К. : Фонд «Європа ХХІ», 2007. – 107 с.

22. Мардус Н. Ю. Особливості аудиту фінансової звітності підприємства / Н. Ю. Мардус, Д. Л. Селюков // Наука і освіта – запорука розвитку економіки : зб. матеріалів 3-го Міжвузівського молодіжного наук.-практ. форуму / ред. Є. М. Строков. – Харків : НТУ "ХПІ", 2016. – С. 21-23.

23. Мардус Н. Ю. Теоретичні аспекти організації аудиту готельно-ресторанної справи / Н. Ю. Мардус // Проблеми обліково-аналітичного забезпечення управління підприємницькою діяльністю : матеріали 3-ї Всеукр. наук.-практ. конф., 26 жовтня 2018 р. – Полтава : ПДАА, 2018. – С. 319-320

24. Шипунов В.Г. Основы управленческой деятельности / В.Г.Шипунов, Е.Н.Кишкель. - 2-е изд., перераб. и доп.- М. : Высш. шк., 2000.- 304 с.

Додаткова

25. Брік С. В. Основні принципи організації аудиту фінансових результатів та використання прибутку / С. В. Брік, О. О. Мардус // Дослідження та оптимізація економічних процесів "Оптимум–2017" : тр. 13-ї Міжнар. наук.-практ. конф., 6-8 грудня 2017 р. – Харків : НТУ "ХПІ", 2017. – С. 27-28.

26. Мардус Н. Ю. Основні аспекти обліку і аудиту готової продукції та аналізу її реалізації [Електронний ресурс] / Н. Ю. Мардус, А. П. Будьона // Стратегічно-інноваційний розвиток суб'єктів економічної системи в умовах

глобалізації : зб. тез наук. робіт 4-ї Міжнар. наук.-практ. інтернет-конф., 5-7 листопада 2019 р.– Кременчук, 2019. – С. 88-90.

27. Мардус Н. Ю. Основні аспекти обліку і аудиту готової продукції та аналізу її реалізації [Електронний ресурс] / Н. Ю. Мардус, А. П. Будьона // Стратегічно-інноваційний розвиток суб'єктів економічної системи в умовах глобалізації : зб. тез наук. робіт 4-ї Міжнар. наук.-практ. інтернет-конф., 5-7 листопада 2019 р. = Strategically-innovative development of the subjects of the economic system in the conditions of globalization : coll. of abstr. of sci. works of 4th Intern. Sci. and Practical Internet Conf., November 5-7, 2019.

28. Влада в Україні: шляхи до ефективності/ [ред. Святоцький О. Д.]. - К. : Ін Юре, 2010. - 688 с.

29. Мардус Н. Ю. Інформаційне забезпечення управлінської діяльності підприємства за результатами складання і аудиту фінансової звітності [Електронний ресурс] / Н. Ю. Мардус, Є. А. Чумак, М. Д. Багарян // Вища освіта за новими стандартами: виклики у контексті діджиталізації та інтеграції в міжнародний освітній простір : матеріали наук.-метод. Інтернет-конф., 25 березня 2021 р. – Електрон. текст. дані. – Харків, 2021. – 3 с.

30. Гавва В.Н., Божко Е.А. Потенціал підприємства: формування та оцінювання : навч. посіб. - К. : ЦНЛ, 2004. - 224 с.

31. Державне управління в умовах європейської та євроантлантичної інтеграції України: історія, теорія, методологія. (Моніторинг наукових досліджень і розробок);: навч. посіб. – Ужгород : Ліра, 2007. - 343 с.

32. Екологічний менеджмент та аудит : навч. посіб. / Літвак С.М. та ін. - К. : Професіонал, 2005. - 112 с.

33. Мардус Н. Ю. Обліково-аналітичне забезпечення управління прибутковістю підприємства / Н. Ю. Мардус, А. Панасенко, В. Е. о. Асадов // Трансформація податкової та обліково-аналітичної систем в контексті сучасних кризових явищ = Transformation of the tax and accounting and analytical systems in the context of modern crisis phenomena : матеріали Міжнар. наук.-практ. онлайн-конф., 20 травня 2021 р. – Чернівці : Технодрук, 2021. – С. 195-198.

34. Живко З. Б. Контрольно-ревізійна діяльність : навч. посіб. / [З. Б. Живко, І. О. Рєвак, М. О. Живко]. - К. : Алерта, 2012. - 496 с.
35. Іваніна О. О. Аудит туристичної діяльності : навч. посіб. - К. : ЦНЛ, 2005. - 256 с.
36. Іванюк І. В. Оцінювання освітніх проектів та програм : навч. посіб. - К. : Таксон, 2004. - 208 с.
37. Кістерський Л. Л., Липова Т. В. Міжнародна технічна допомога: шляхи підвищення ефективності : моног. - К., 2010. - 240 с.
38. Мардус Н. Ю. Облік та аудит фінансових результатів підприємства / Н. Ю. Мардус, К. Ю. Корсунова // Наука і освіта – запорука розвитку економіки : зб. матеріалів 3-го Міжвузівського молодіжного наук.-практ. форуму / ред. Є. М. Строков. – Харків : НТУ "ХП", 2016. – С. 23-25.
39. Органи державної влади в Україні: структура, функції та перспективи розвитку : навч. посіб. / Н. Р. Нижник, С. Д. Дубенко, Н. Г. Плахотнюк та ін. / За заг. ред. Н. Р. Нижник. - К. : ЗАТ "НІЧЛА- ВА" 2003. - 288 с.
40. Нагайчук Т. Аудит ефективності використання державних ресурсів // Актуальні проблеми державного управління: зб. наук. праць / [за заг. ред. В. І. Лугового, В. М. Князева]. – К. : Вид-во НАДУ, 2004. – т. 2. – С. 198-200.
41. Мардус Н. Ю. Основні принципи обліку, аудиту основних засобів / Н. Ю. Мардус, А. О. Зеленов // Дослідження та оптимізація економічних процесів "Оптимум–2016" : тр. 12-ї Міжнар. наук.-практ. конф., 6-8 грудня 2016 р. – Харків : НТУ "ХП", 2016. – С. 17-1
42. Подаруйте собі здоров'я : зб. матеріалів тренінгу «Підвищ. проф. компетентності персоналу СІЗО»/ [упор. В. Ничипорук]. - К. : Паливода А. В., 2011. - 44 с.
43. Мардус Н. Ю. Бухгалтерський облік та аудит витрат і доходів підприємства / Н. Ю. Мардус, Ю. М. Товт // Дослідження та оптимізація економічних процесів "Оптимум–2014" : тр. 10-ї Міжнар. наук.-практ. конф., 2-4 грудня 2014 р. – Харків : НТУ "ХП", 2014. – С. 45-47.

44. Проблеми формування систем кваліфікацій та сучасні тенденції розвитку професійної компетентності фахівців: національний та європейський виміри=Problems of formation of Qualification systems and modern tendencies of developing professional competence of specialists: national and evropean measurement : зб. наук. стат. за матер. XVII Міжнар. наук.-практич. конф.18-21 лист. 2008 року/ [ред. Полюжин М. М.]. – Ужгород : Ліра, ЗакДу, 2009. - 488 с.

45. Брік С. В. Дисконтування заборгованості: нюанси обліку та аудиту [Електронний ресурс] / С. В. Брік, Н. Ю. Мардус // Інфраструктура ринку. – Електрон. текст. дані. – 2021. – Вип. 52. – С. 175-179.

46. Рульєв В. А., Гуткевич С. О., Мостенська Т. Л. Управління персоналом: навч. посіб. - К. : Кондор, 2012. - 310 с.

47. Смержанюк Т. П., Шрам Т. В., Труш В. Є. Внутрішній контроль в процесі управління виробництвом : навч. посіб., Ч. 1. - К. : Кондор, 2009. - 284 с.

48. Мардус Н. Ю. Особливості обліку, аудиту і аналізу фінансових результатів підприємства / Н. Ю. Мардус, Ю. В. Мухіна // Дослідження та оптимізація економічних процесів "Оптимум–2016" : тр. 12-ї Міжнар. наук.-практ. конф., 6-8 грудня 2016 р. – Харків : НТУ "ХПІ", 2016. – С. 27-29.

49. Брік С. В. Бухгалтерський облік та аудит форс-мажорних обставин / С. В. Брік, Н. Ю. Мардус, О. О. Фальченко // Дослідження та оптимізація економічних процесів "Оптимум–2014" : тр. 10-ї Міжнар. наук.-практ. конф., 2-4 грудня 2014 р. – Харків : НТУ "ХПІ", 2014. – С. 3-4.

50. Техническая диагностика. Контроль и прогнозирование: монографія. - Запорожье: Изд.-во Запорожской гос. инженер. акад., 2008. - 500 с.

51. Мардус Н. Ю. Розуміння фінансових результатів у обліку і аудиті / Н. Ю. Мардус, А. Ю. Вакула // Дослідження та оптимізація економічних процесів "Оптимум–2018" : тр. 14-ї Міжнар. наук.-практ. конф., 5-7 грудня 2018 р. / ред.: Т. В. Давидюк, Є. М. Строков. – Харків : НТУ "ХПІ", 2018. – С. 41-44.

52. Мардус Н. Ю. Особливості організації і методики аудиту облікової

політики підприємства / Н. Ю. Мардус // Сучасні проблеми обліку, аналізу, аудиту й оподаткування суб'єктів господарської діяльності: теоретичні, практичні та освітянські аспекти : зб. наук. пр. за матеріалами 2-ї Всеукраїнської наук.-практ. конф., 29-30 березня 2018 р. – Дніпро : НМетАУ, 2018. – С. 369-372.

Навчальне видання

МАРДУС Наталія Юріївна

АУДИТ

Навчальний посібник

для студентів спеціальностей 071 «Облік і оподаткування» першого (бакалаврського) рівня вищої освіти усіх форм навчання вищих навчальних закладів

Роботу до видання рекомендував проф. Манойленко О.В.

В авторській редакції

План 2022 р., поз. 50

Підп. до друку _____ 22 р. Формат 60x84 1/16. Папір офсетний.
Riso-друк. Гарнітура Таймс. Ум. друк. арк.
Наклад 100 прим. Зам. № Ціна договірна

Видавничий центр НТУ «ХП». 61002, Харків, вул. Кирпичова, 2
Свідоцтво про державну реєстрацію ДК № 5478 від 21.08.2017 р.