

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ  
НАЦІОНАЛЬНИЙ АГРАРНИЙ УНІВЕРСИТЕТ

# ОСНОВИ АУДИТУ

Навчальний посібник  
для студентів вищих навчальних закладів

*Рекомендовано  
Міністерством освіти і науки України  
як навчальний посібник для студентів  
вищих навчальних закладів*

Київ  
«Центр учбової літератури»  
2008

ББК 65.050я73  
О-75  
УДК 657.6(075.8)

*Гриф надано  
Міністерством освіти і науки України  
(Лист № 1.4/18-Г-644 від 17.03.2008 р.)*

Рецензенти:

*Шевчук В. О.* – доктор економічних наук, професор, проректор з навчально-методичної роботи Державної академії статистики, обліку та аудиту Держкомстату України;

*Білик М. Д.* – доктор економічних наук, професор кафедри фінансів підприємств Київського національного економічного університету імені Вадима Гетьмана;

*Правдюк Н. Л.* – доктор економічних наук, професор, декан факультету економіки та підприємництва Вінницького державного аграрного університету.

О-75 Основи аудиту. С. І. Дерев'янка, С. О. Олійник, Н. П. Кузик, О. М. Ганяйло. / Навч. пос. – К.: Центр учбової літератури, 2008. – 328 с.

ISBN 978-966-364-727-2

У навчальному посібнику стисло викладено матеріал для самостійного вивчення курсу „Основи аудиту” відповідно до освітньо-професійних програм та на базі Міжнародних стандартів аудиту, надання впевненості та етики Міжнародної федерації бухгалтерів видання 2006 р. і Закону України „Про аудиторську діяльність” від 14.09.2006 р. №140-V.

Практична частина містить комплекс завдань, спрямованих на закріплення знань студентів з теорії і практики аудиту.

В посібнику по кожній темі представлені тестові завдання для перевірки знань студентів.

Розрахований для студентів вищих навчальних закладів III – IV рівнів акредитації економічних спеціальностей денної та заочної форм навчання.

ББК 65.050я73  
УДК 657.6(075.8)

**ISBN 978-966-364-727-2**

© С. І. Дерев'янка, С. О. Олійник,  
Н. П. Кузик, О. М. Ганяйло, 2008  
© Центр учбової літератури, 2008

# ЗМІСТ

Передмова .....	6
<b>Тема 1. Суть, предмет та метод аудиту .....</b>	<b>9</b>
1.1. Виникнення та розвиток аудиту в світі та Україні .....	9
1.2. Місце аудиту в системі господарського контролю .....	16
1.3. Види аудиту .....	21
1.4. Предмет, об'єкти, суб'єкти і метод аудиту .....	27
<i>Питання для обговорення .....</i>	<i>29</i>
<i>Практичні завдання та ситуації .....</i>	<i>29</i>
<i>Перевір свої знання .....</i>	<i>35</i>
<b>Тема 2. Організація аудиту в Україні .....</b>	<b>41</b>
2.1. Нормативна база регулювання аудиту в Україні .....	41
2.2. Управління аудиторською діяльністю в Україні .....	44
2.3. Порядок створення та функціонування аудиторських фірм .....	53
2.4. Аудитор, його правовий статус та сертифікація. Професійна етика .....	60
2.5. Договір на проведення аудиту .....	70
<i>Питання для обговорення .....</i>	<i>78</i>
<i>Практичні завдання та ситуації .....</i>	<i>79</i>
<i>Перевір свої знання .....</i>	<i>88</i>
<b>Тема 3. Організація процесу аудиту .....</b>	<b>94</b>
3.1. Етапи аудиту та їх характеристика .....	94
3.2. Порядок розробки планів та програми аудиту .....	99
<i>Питання для обговорення .....</i>	<i>105</i>
<i>Практичні завдання та ситуації .....</i>	<i>105</i>
<i>Перевір свої знання .....</i>	<i>116</i>

<b>Тема 4. Методика проведення аудиту. Аудиторський ризик. Помилки і обман в аудиторській практиці . . . . .</b>	<b>121</b>
4.1. Методика проведення аудиту . . . . .	121
4.2. Аудиторський ризик та його складові. . . . .	126
4.3. Помилки і обман в аудиті. . . . .	133
<i>Питання для обговорення . . . . .</i>	<i>138</i>
<i>Практичні завдання та ситуації . . . . .</i>	<i>138</i>
<i>Перевір свої знання . . . . .</i>	<i>154</i>
<b>Тема 5. Аудиторські докази . . . . .</b>	<b>160</b>
5.1. Аудиторські докази та їх види. . . . .	160
5.2. Основні вимоги до доказів. . . . .	162
5.3. Джерела та процедури отримання аудиторських доказів . . . . .	165
<i>Питання для обговорення . . . . .</i>	<i>168</i>
<i>Практичні завдання та ситуації . . . . .</i>	<i>168</i>
<i>Перевір свої знання . . . . .</i>	<i>173</i>
<b>Тема 6. Внутрішній аудит . . . . .</b>	<b>182</b>
6.1. Внутрішній аудит: поняття і призначення . . . . .	182
6.2. Нормативно-правове забезпечення внутрішнього аудиту. . . . .	186
6.3. Класифікаційні ознаки та види внутрішнього аудиту. . . . .	188
6.4. Методика внутрішнього аудиту . . . . .	190
<i>Питання для обговорення . . . . .</i>	<i>192</i>
<i>Практичні завдання та ситуації . . . . .</i>	<i>193</i>
<i>Перевір свої знання . . . . .</i>	<i>196</i>
<b>Тема 7. Аудиторські звіти . . . . .</b>	<b>200</b>
7.1. Аудиторські робочі документи . . . . .	200
7.2. Звіт аудитора керівництву господарюючого суб'єкта . . . . .	204
7.3. Аудиторський висновок та його види . . . . .	206
<i>Питання для обговорення . . . . .</i>	<i>214</i>
<i>Практичні завдання та ситуації . . . . .</i>	<i>215</i>
<i>Перевір свої знання . . . . .</i>	<i>226</i>
<b>Тема 8. Аудиторські послуги . . . . .</b>	<b>231</b>
8.1. Поняття та види аудиторських послуг . . . . .	231
8.2. Консультування в різних галузях діяльності . . . . .	238
8.3. Санаційний аудит . . . . .	256

<i>Питання для обговорення</i> . . . . .	262
<i>Практичні завдання та ситуації</i> . . . . .	263
<i>Перевір свої знання</i> . . . . .	264
<b>ДОДАТКИ</b> . . . . .	269
<i>Додаток 1. Закон України «Про аудиторську діяльність»</i> . . . . .	269
<i>Додаток 2. Примірний статут аудиторської фірми «Київ-аудит»</i> . . . . .	280
<i>Додаток 3. Реєстраційна картка на внесення до Реєстру суб'єктів підприємницької діяльності</i> . . . . .	288
<i>Додаток 4. Заява про внесення до реєстру суб'єктів аудиторської діяльності</i> . . . . .	289
<i>Додаток 5. Фінансова та технічна пропозиції</i> . . . . .	291
<i>Додаток 6. Лист підприємства-клієнта з пропозицією проведення аудиту</i> . . . . .	292
<i>Додаток 7. Зразок листа-зобов'язання на згоду про проведення аудиту</i> . . . . .	293
<i>Додаток 8. Договір про надання аудиторських послуг</i> . . . . .	296
<i>Додаток 9. Види договорів з аудиторської діяльності</i> . . . . .	301
<i>Додаток 10. Анкета нового клієнта</i> . . . . .	302
<i>Додаток 11. Програма аудиту</i> . . . . .	305
<i>Додаток 12. Анкета-тест оцінки власного ризику підприємства</i> . . . . .	315
<i>Додатки 13—14. Зразки робочих документів аудитора</i> . . . . .	318—319
<i>Додаток 15. Символи та умовні позначення в робочих документах аудитора</i> . . . . .	320
<i>Додаток 16. Зразок безумовно-позитивного аудиторського висновку</i> . . . . .	323
<i>Додаток 17. Зразок умовно-позитивного аудиторського висновку</i> . . . . .	324
<i>Додаток 18. Зразок негативного аудиторського висновку</i> . . . . .	325
<i>Додаток 19. Зразок відмови надання аудиторського висновку</i> . . . . .	327

## **ПЕРЕДМОВА**

Зміни, що відбуваються в економіці України обумовили потребу адаптації національної системи фінансово-економічного контролю до ринкового середовища. Реформування відносин власності спричинило появу нових груп споживачів економічної інформації, внаслідок чого в нашій країні відбулося становлення і подальший розвиток нової підсистеми фінансово-економічного контролю — аудиту. Інтереси осіб, задіяних у господарському процесі (власник, адміністратор, службовець, кредитор, дебітор тощо), суперечливі, і ці суперечності знаходять своє відображення в облікових регістрах.

Аудит — це процес, за допомогою якого компетентний незалежний фахівець накопичує та оцінює свідчення про інформацію для визначення та висловлення думки щодо ступеня її відповідності встановленим критеріям.

З кожним роком спостерігається збільшення кількості суб'єктів аудиту, зростає чисельність сертифікованих аудиторів. Паралельно з розвитком ринку аудиторських послуг змінюється нормативна база, яка регулює аудит в Україні, відбувається інтеграція норм аудиту України з міжнародними стандартами. За таких умов існує потреба в постійній підготовці нових фахівців у галузі аудиту, а також перепідготовці вже практикуючих аудиторів відповідно до вимог чинного законодавства. Це вимагає застосування у навчальному процесі навчальних посібників та інших матеріалів, структура та зміст яких побудовані з врахуванням сучасних нормативних вимог.

Саме на вирішення цих актуальних завдань спрямовані підготовка і видання навчального посібника «Аудит. Частина I. Основи аудиту», зорієнтованого на набуття фахівцями глибо-

ких теоретичних, методичних та практичних знань і навичок із основ аудиту; обґрунтоване вирішення проблемних ситуацій, які виникають в процесі господарської діяльності у суб'єктів підприємництва в динамічних умовах ринкового господарювання; формування у студентів фахових знань в організації роботи аудитора.

Освоєння дисципліни «Аудит» базується на знаннях, які набути студентами при вивченні таких дисциплін, як «Бухгалтерський фінансовий облік», «Теорія економічного аналізу», «Економіка підприємства» та інших.

З дисципліни «Бухгалтерський фінансовий облік» використовується методологія та організація обліку господарської діяльності на підприємствах різних форм власності в умовах ринкових відносин, з «Теорії економічного аналізу» — методи і прийоми економічного аналізу, економіко-математичні методи аналізу, завдання та основні етапи функціонально-вартісного аналізу, методика економічного аналізу основних показників, з «Економіки підприємства» — сутність організаційно-правових норм і видів діяльності підприємств.

Завдання дисципліни полягає у вивченні організаційних засад аудиторської діяльності, її правового та інформаційного забезпечення, у набутті методичних навичок аудиторської перевірки та оцінювання стану підприємницької діяльності. Після вивчення дисципліни студент повинен:

*знати* метод та способи організації аудиторської діяльності; етапи організації зовнішнього та внутрішнього аудиту; порядок надання аудиторських послуг; організацію створення і діяльності аудиторських фірм, праці аудиторів і контролю її якості; методичні прийоми аудиторської перевірки активів, власного капіталу та зобов'язань підприємства; форми фінансової звітності;

*уміти* складати план і робочу програму аудиту та надання інших аудиторських послуг; виконувати аудиторську перевірку фінансової звітності підприємств; забезпечити організацію зовнішнього і внутрішнього аудиту; формувати робочі документи з аудиторської перевірки, аудиторське досьє; проводити вибіркові дослідження та обґрунтування проектних рішень з аудиту; складати аудиторські звіти, висновки;

*мати* уявлення про перспективи розвитку аудиторської діяльності в Україні.

Видання включає вісім комплексних тем. Структура практичних занять включає питання для обговорення, у тому числі й

дискусійні, вправи для удосконалення вмінь студентів на основі поєднання базових знань з практичними навичками щодо організації та проведення аудиту. Кожна задача складена за уявною виробничо-господарською операцією, яка є самостійним об'єктом практичної роботи. Поряд з цим, усі ситуації взаємопов'язані та комплексно представляють результати діяльності аудиторських підприємств.

Наведені цифрові дані є умовними і довідковим матеріалом служити не можуть.

Навчальний посібник призначений для студентів економічних спеціальностей, викладачів, а також усіх тих, хто бажає опанувати фах аудитора.



# Тема 1

## СУТЬ, ПРЕДМЕТ ТА МЕТОД АУДИТУ

- 1.1. Виникнення та розвиток аудиту в світі та Україні.
- 1.2. Місце аудиту в системі господарського контролю.
- 1.3. Види аудиту.
- 1.4. Предмет, об'єкти, суб'єкти і метод аудиту.

### 1.1. Виникнення та розвиток аудиту в світі та Україні

В економічній літературі висловлюються різні думки відносно історії виникнення аудиту у світі. Слово «аудит» походить від латинського «*audio*», що означає — «слухати», відповідно «*auditor*» — «той, хто слухає». Існує думка, підкріплена історичними фактами, що вперше в історії людської цивілізації аудит як вид фінансового контролю виник у Китаї в 700 р. до н.е., де вже тоді існувала посада Генерального аудитора, який був гарантом чесності державних службовців, які мали доступ до державних грошей. Крім цього, є історичні свідчення того, що в третьому тисячолітті до нашої ери аудит існував у таких рабовласницьких державах як Єгипет, Афіни, Вавилон, Рим, Греція та інших. Це проявилось у тому, що проводились переписи майна, складались і перевірялись кошториси витрат, контролювались надходження доходів у казну, подавались і вислуховувались звіти про наслідки господарювання тощо. Так, у Стародавньому Єгипті (близько 2600 р. до н.е.) існували чиновники, які поєднували функції обліку та контролю. В Римській імперії функції контролю здійснювали спеціальні службовці, так звані куратори. Водночас з ними діяли прокуратори — намісники провінцій, фінансові чиновники із забезпечення державних доходів.

У ті далекі часи грамотних людей було мало і тому аудитором вважали особу, яка повинна була вислуховувати звіти посадових осіб. У людей була щира віра у те, що усна форма звіту краща за письмову, оскільки будь-який документ можна підробити, а сказати неправду в той час, коли на тебе дивляться пильні очі аудитора практично неможливо або значно складніше.

За часів правління I та II династій (3400—2980 рр. до н.е.) через кожних два роки проводилась інвентаризація рухомого і не-

рухомого майна, а вже за часів правління IV династії періодична інвентаризація була замінена перманентною. Пізніше почали складати кошториси витрат та контролювати їх дотримання суб'єктами господарювання.

Афіни мали спеціальних чиновників і контролерів, до обов'язків яких належало складання звітів про доходи і витрати держави та їх контроль.

У Вавилонському царстві законодавче регулювання обліку було підпорядковане здійсненню контролю за діяльністю суб'єктів господарювання для повноти і своєчасності сплати податків. Відповідно до законів Хаммурапі (2200—2150 рр. до н.е.) передбачалося: купцям — ведення самостійного обліку; храмам — державне рахівництво. Передавання грошей без розписки вважалося недійсним.

В Італії аудит поширився після падіння Римської імперії. Купці Флоренції, Генуї та Венеції використовували працю аудиторів для перевірки платоспроможності капітанів торгових кораблів, які перевозили товари в інші країни Європи. В ті часи контроль здійснювався з метою попередження помилок в облікових книгах.

У Стародавній Греції особлива увага приділялась контролю збереження власності, зокрема майна. Нестача цінностей покривалась матеріально-відповідальною особою або його поручителями. Якщо ж нестача кваліфікувалась як розкрадання, то її відшкодування відбувалось у 10-кратному розмірі.

Таким чином, з часів рабовласництва та феодалного ладу з розвитком державності, створенням цивілізованих устроїв і способів господарювання, а також у зв'язку з відокремленням власника від процесу управління коштами та майном виникає потреба в аудиті як незалежної форми контролю.

Період середньовіччя характеризується удосконаленням обліку і контролю господарської діяльності, що є наслідком розвитку суспільно-економічних відносин. З'являються спеціальні трактати про контроль обліку і звітності. Виникла потреба гарантування достовірності звітності, внаслідок чого в Англії з'явився інститут контролерів. Перша згадка про аудиторів належить до 1299 р. В 1324 р. Едуард Другий призначив трьох державних аудиторів, які мали запитувати, слухати і перевіряти всі рахунки, які ведуться у провінціях.

Між 1250—1350 рр. одночасно в кількох містах Італії зародилась подвійна бухгалтерія. Основні її принципи у своєму трактаті про рахунки і записи, опублікованому у 1494 р., узагальнив Лука Пачолі (1445—1515 рр.).

До 20 століття основна функція обліку була суто контрольною, оскільки контроль став головним знаряддям збереження приватної власності. Пізніше бухгалтерський облік став виступати як засіб економічного контролю. На перше місце виходить функція управління господарськими процесами. Внаслідок розвитку економічних відносин, удосконалення управління виробництвом — контроль виділяється у самостійну функцію управління діяльністю власників капіталу.

В англійських країнах першоджерелом прадавніх облікових документів про аудит є архів скарбниці Англії та Шотландії, датований 1130 р. До XVII століття проіснувала практика «слухання звітів». Вона зародилась ще у давнину, коли у містах аудит проводився публічно, у присутності правлячих посадових осіб і громадян, у формі слухання аудиторських звітів. Тоді аудиторів міст почали додавати до своїх звітів примітку «Вислухано аудиторами, що підписалися нижче».

Наприкінці XVII століття у Шотландії було ухвалено перший закон про заборону посадовим особам бути міськими аудиторами, тим самим було запроваджено сучасне поняття незалежності аудитора.

Виникнення необхідності аудиту пов'язують з часом, коли вперше з'явився розподіл інтересів між тими, хто безпосередньо займався управлінням підприємствами (менеджерами) та тими, хто вкладав гроші в їх діяльність.

Поштовхом для виникнення аудиту стала ринкова економіка. Її становлення супроводжувалось масовим розоренням величезної кількості ні в чому невинних людей. За висловом одного з відомих юристів того часу — Рудольфа фон Ієрінга, акціонерні товариства зробили більше зубожілих людей, ніж всі війни, разом узяті.

Різно зростала кількість великих підприємств, яким були потрібні значні кошти для свого фінансування, а також кількість управлінців, яких наймали власники підприємств. В результаті відбулось розмежування функцій між власниками і підприємцями, внаслідок чого виникла необхідність захисту інтересів власників, в основному акціонерів, які не брали участі у щоденному процесі прийняття рішень.

Для запобігання зловживанням з боку підприємців власник був змушений звернутися до перевірки фінансової звітності незалежними аудиторами. У Великобританії групою бухгалтерів було створено професійне об'єднання, метою якого була перевірка фінансових звітів. Ця подія стала початком розвитку незалежного аудиту.

Великобританія започаткувала регулювання обов'язковості проведення аудиторських перевірок, прийнявши у 1844 р. серію законів про компанії, які зобов'язували керівництво акціонерних підприємств запрошувати щорічно незалежного аудитора для перевірки і підтвердження річних фінансових звітів, які надаються акціонерам. Причиною для прийняття цього закону стали нерідкі випадки банкрутства підприємств, внаслідок чого акціонери та кредитори втрачали свої компанії. Тому виникла потреба в достовірності даних про дійсний фінансовий стан підприємства і результати його господарської діяльності за конкретний період. Щоб бути впевненим у достовірності звітності акціонерного товариства, її вивчали і аналізували бухгалтери-аудитори. На загальних зборах акціонерів заслуховувався висновок аудитора і лише після цього звіт затверджувався або ж не затверджувався. Так незалежна аудиторська перевірка стала гарантом того, що підприємство має такий фінансовий стан як оприлюднений. Спираючись на дані аудиторської перевірки, різні користувачі інформації можуть вирішувати питання про інвестування, спільну виробничу діяльність тощо. Згодом аналогічні закони було прийнято у Франції (1867 р.) та США (1887 р.). Таким чином, аудит як самостійна професія сформулювалась лише у другій половині 19 ст. З того часу в усіх країнах світу з ринковою економікою існує громадський інститут аудиту із своєю правовою і організаційною інфраструктурою.

Професійні організації бухгалтерів-аудиторів створені у багатьох країнах: у Великобританії — Інститут присяжних бухгалтерів Англії і Уельсу (1880 р.); у США — Інститут дипломованих бухгалтерів (1887 р.); ФРН — Інститут аудиторів (1932 р.) і Палата аудиторів; Франції — Палата експертів-бухгалтерів і повірених бухгалтерів, товариство комісарів по рахунках.

Після аудиторської перевірки вірогідність можливого обману знижувалась. Підпис аудитора гарантував якість тих даних, які відображені у звіті. Але, щоб такий підпис міг бути гарантом, треба дотримуватись ряду вимог, таких як добросовісність, професіоналізм, незалежність аудитора та його розуміння психології людей, зайнятих господарськими процесами.

У 1631 р. із Голландії в штат Масачусетс (США) було послано бухгалтера, щоб вивести причини зростання заборгованості колонії. Ця дата вважається першою аудиторською перевіркою, здійсненою в Америці.

Виникає великий попит на послуги бухгалтерів-експертів, аудиторів, які захищали інтереси інвесторів. Першим документально зафіксованим випадком проведення незалежного аудиту спе-

кулятивної діяльності акціонерних товариств вважається крах «Південно-морської компанії» у Великобританії в 1720 р.

Спеціалістів з аудиту в різних країнах називають по-різному. Наприклад, у США їх називають громадськими бухгалтерами, в Англії — ревізорами або присяжними бухгалтерами, у Франції — бухгалтером-експертом або комісаром по рахунках, у Німеччині — контролером господарства або контролером книги тощо. Цікаво, що у Стародавньому Римі аудитором називали кращого учня, якого вчитель призначав для оцінки знань інших студентів.

Незважаючи на це, всі аудитори займаються одним і тим же: перевіркою бухгалтерської та фінансової звітності суб'єктів господарювання та складанням висновку про її достовірність, а також наданням консультаційних послуг замовникам стосовно питань обліку, фінансів, права та оподаткування.

До речі, згадки про представників цієї професії зустрічаються ще у В.Шекспіра (1564—1616):

*«Коль в честности моей вы усомнились  
Или в умении вести дела,  
Аудиторов почтенных созовите,  
Чтобы меня проверить»*

*(«Тимон Афинский», акт II, сцена 2. Перевод — Б. Пастернака)*

У Російській імперії звання аудитора було введено Петром I. Посада аудитора об'єднувала окремі обов'язки прокурора, секретаря та діловода.

Аудитора за військовим статутом та «Табелем про ранги» було віднесено до військових чинів. З 1797 р. аудиторів у Росії почали відносити також до цивільної професії. У 1833 р. у Петербурзі було відкрито спеціальну школу для підготовки аудиторів, яку стали пізніше називати Аудиторським училищем. Посаду військового аудитора було скасовано в 1867 р. у зв'язку з військово-судовою реформою. У 1831, 1912 та 1928 рр. були спроби створити в Росії інститут аудиту, які закінчилися провалом. Це пояснюється відсутністю, по-перше, механізму дії цих органів фінансового контролю, по-друге, юридичних гарантій та економічних передумов аудиторської діяльності, по-третє, достатньої кількості висококваліфікованих бухгалтерів та аудиторів, які були б зацікавлені у створенні такого інституту.

Після революції 1917 р. актуальність аудиту в Росії втрачається, оскільки на перший план висувається державний відомчий контроль. З розпадом Радянського Союзу починається відродження аудиту в Росії, Україні, Білорусі, Молдові та інших державах, які раніше входили до складу СРСР.

На території України у складі Царської Росії вже у 1811 р. існував державний контроль в особі державного контролера. На правах Міністра він входив до ради міністрів, губернських контрольних палат на місцях. В той час незалежний аудиторський контроль поширення не знайшов.

Виникненню та подальшому розвитку аудиторської діяльності в Україні сприяли крах адміністративно-командної системи та нові умови господарювання. В умовах переходу до ринкової економіки незалежний аудиторський контроль набуває вагомого значення, особливо в процесі приватизації та акціонування державних підприємств (в повній мірі це стосується і підприємств АПК). Він виступає гарантом засвідчення достовірності бухгалтерської звітності.

На початку свого становлення в Україні аудит мав практичне спрямування, а тому аудиторам-практикам часто не вистачало теоретичних і наукових знань з питань методології та організації аудиту.

Наслідком залучення іноземного капіталу в економіку СРСР, а згодом, і країн СНД стало створення спільних підприємств, діяльність яких не підлягала відомчому контролю. Тому у 1987—1989 рр. для перевірки їх господарської діяльності була створена консалтингова фірма «Інааудит» у Москві (у Києві їх дочірнє відділення «Інааудит — Україна»). Переважно вона перевіряла підприємства, створені за участю іноземного капіталу. Незалежних перевірок вимагали інвестори.

Персонал першої вітчизняної аудиторської фірми «Інааудит — Україна» в основному складався з колишніх держслужбовців контрольно-ревізійного управління Міністерства фінансів України. Не дивлячись на фактичне існування, певний час аудит в Україні юридично не визнавався.

Поступово почали створюватись консалтингові (аудиторські) фірми, які виконували незалежні перевірки звітності та надавали різноманітні консультації. На початку 90-х років відбулось об'єднання сил прогресивних бухгалтерів та аудиторів України у професійну організацію. У лютому 1992 р. відбувся перший з'їзд аудиторів України, на якому було офіційно проголошено створення Співки аудиторів України (САУ) і затверджено її Статут, де головною метою діяльності САУ визначено об'єднання зусиль аудиторів для захисту своїх законних прав та інтересів і сприяння розвитку аудиторської діяльності.

В Україні, порівняно з іншими країнами СНД, відзначаються більш швидкі темпи та результати проведеної роботи по ство-

ренню нормативної бази для здійснення аудиту. Законодавче закріплення аудиту в нашій країні відбулося з прийняттям Закону України «Про аудиторську діяльність» від 22.04.1993 р. (нова редакція цього закону прийнята 14.09.2006 р.) Для сприяння розвитку та уніфікації аудиту, вирішення на єдиній методологічній основі принципових питань аудиторської діяльності в Україні було створено Аудиторську палату України (АПУ) як незалежний орган, до компетенції якого входить: вирішення питань сертифікації аудиторів, реєстрація суб'єктів аудиторської діяльності, затвердження програм підготовки аудиторів, контроль якості роботи аудиторів (аудиторських фірм) та інші важливі питання.

З цього часу в нашій державі стрімко розвивається процес створення аудиторських фірм. Досить жорстку конкуренцію їм становлять аудиторські фірми «великої четвірки», тобто великі міжнародні транснаціональні аудиторські фірми, які мають тривалу історію діяльності на світовому ринку аудиторських послуг і які створили свої філії, дочірні підприємства і в Україні: «Прайс Уотерхаус» (Price Waterhouse); «Ділойт і Туш» (Deloitte and Touche); «Ернс і Янг» (Ernst and Young); КМПП (KMPG).

Аудит в Україні набув значного поширення на початку 90-х років ХХ століття. Роль аудиту, тобто незалежного контролю, в умовах налагодження ринкових стосунків важко переоцінити. Відповідно виникає потреба глибокого освоєння спеціалістами, і особливо спеціалістами економічного профілю, теорії, методики та практики аудиту.

Особливістю становлення аудиту, як одного із видів фінансового контролю, було те, що перехід до ринку об'єктивно сприяв демонтажу, розпаду минулої системи організації обліку і контролю. Поряд із ліквідацією багатьох міністерств і відомств, зруйнуванням системи розробки галузевих методичних вказівок з ведення бухгалтерського обліку на підвідомчих підприємствах, а також системи контролю правильності його ведення, перестала існувати і система офіційних пояснень нормативних активів, зворотний зв'язок з підприємствами органів, відповідальних за розробку нормативних документів.

Появі і розвитку в Україні сприяла також недосконалість структури зовнішнього фінансового контролю командно-адміністративної системи управління та встановлення стійкої тенденції до скорочення чисельності відомчих контрольно-ревізійних підрозділів.

Що викликало необхідність існування аудиторської служби? Наведемо основні обставини, які підтверджують її необхідність:

1) розмежування функцій між власником та управлінцями (адміністрацією), яких наймав власник для керівництва підприємською діяльністю;

2) міжнародний поділ праці, внаслідок якого виникли великі транснаціональні корпорації, спільні підприємства. З'явилась потреба враховувати інтереси усіх сторін, а не однієї держави;

3) необхідність спеціальних знань для оцінки достовірності одержаної інформації, яких не мають її користувачі;

4) користувачі фінансової інформації не мають доступу до облікових записів підприємств;

5) збільшення кількості проміжних ланок між джерелом інформації та її користувачем, що веде до свідомої підтасовки даних та інтерпретації інформації особою, що її складає, на свою користь;

6) поступове ускладнення господарських операцій, з однієї сторони, та процесу їх відображення в обліку, з іншої.

Це і стало причиною виникнення суспільної потреби в послугах незалежних експертів, які мають відповідну підготовку, кваліфікацію, досвід та дозвіл на право надання таких послуг.

Виділяють наступні правила, що регулюють роботу незалежних аудиторів:

1) вільний вибір аудитора (аудиторської фірми) господарюючим суб'єктом;

2) відносини між клієнтом та аудитором (аудиторською фірмою) оформляються договором, заключення якого дає можливість останньому бути незалежним від вказівок вищестоящих органів;

3) можливість відмови клієнту у видачі аудиторського висновку до усунення недоліків;

4) неможливість проведення аудиту при родинних або бізнесових відносинах з клієнтом;

5) заборона аудиторам (аудиторським фірмам) займатися господарською, комерційною, фінансовою діяльністю, яка не пов'язана з виконанням аудиторських, консультаційних та інших послуг, дозволених законодавством.

## **1.2. Місце аудиту в системі господарського контролю**

В Україні відбуваються глибокі економічні зміни, зумовлені процесами розбудови ринкової економіки. За роки реформування адміністративної економіки значно трансформувалися умови фу-



нкціонування усіх її складових ланок і, насамперед, сфера фінансових відносин у суспільстві. Почали з'являтися підприємства, засновані на недержавній формі власності. У зв'язку з цим докорінно змінилася структура власного капіталу, система оподаткування, розрахунків, формування собівартості продукції. На підприємствах усіх форм власності стали вести податковий облік (паралельно з бухгалтерським). Все це зумовило необхідність створення нових економічних інститутів, що регулюють взаємовідносини різних суб'єктів підприємницької діяльності. Серед них чільне місце має посідати інститут аудиторства. Його основна мета — забезпечити контроль достовірності інформації, відображеної у фінансовій та податковій звітності.

Бухгалтерську інформацію можна описати багатьма характеристиками: достовірністю, періодичністю, терміном представлення її користувачам (тобто часом затримки від моменту закінчення звітного періоду до часу, коли різні користувачі її одержують), наочністю тощо. Аудитор має пряме відношення лише до першої із зазначених характеристик. Він зорієнтований на вимірювання цієї характеристики за дискретною шкалою: достовірна, достовірна із застереженням, недостовірна. Випадок відмови від надання аудиторського висновку можна інтерпретувати як відмову від такого вимірювання.

Аудитор надає письмову інформацію керівництву і власникам економічного суб'єкта з описом основних викривлень бухгалтерської звітності і порушень у правилах ведення бухгалтерського обліку, з якого можна зробити висновок, наскільки суттєві відхилення основних бухгалтерських показників від їх істинних величин.

Введення ланки аудиту в систему обробки бухгалтерської інформації дає важливий результат: підвищує її достовірність (а також і якість). Дійсно, ряд виявлених викривлень бухгалтерської звітності може бути виправлена прямо в ході аудиторської перевірки. Інші виявлені викривлення і порушення правил ведення бухгалтерського обліку, як правило, повністю або частково виправляються економічним суб'єктом у наступному звітному періоді. Крім цього, перевірка фінансової звітності супроводжується, як правило, консультаціями, що може суттєво підвищити якість бухгалтерської інформації в майбутньому. І нарешті, сам факт неминучих (у разі обов'язкового аудиту) чи можливих аудиторських перевірок у майбутньому має серйозний вплив на керівництво і співробітників економічного суб'єкта, спонукає їх вести бухгалтерський облік добросовісно.

Ринок пред'являє суворі вимоги до фахівців, їх уміння нестандартно мислити, самостійно і оперативно приймати вірні рішення, запобігати протиправним діям, захищати права власників. Із грізного наглядача контролер повинен перетворитися у ділового партнера, досвідченого консультанта, що керується у своїй діяльності законами та сприяє поліпшенню справ на підконтрольному об'єкті.

У колишньому СРСР існував тільки державний контроль, який здійснювало спочатку Міністерство державного контролю, а потім — Комітет народного контролю та відомчі органи контролю — ревізійні управління міністерств і відомств.

У сучасних умовах відомчий державний контроль не може задовольнити потреби користувачів фінансових звітів — акціонерів, власників, інвесторів, банків, керівництва та працівників підприємства тощо. Слід зазначити, що їх інтереси часто не збігаються. Тому з'явилась нова форма незалежного фінансового контролю — аудит.

Як правило, кожний власник неохоче сприймає контроль його фінансово-господарської діяльності, але у здійсненні аудиту він повинен бути зацікавлений, оскільки це забезпечує можливості правомірного розподілу прибутків між підприємством (фірмою) та державою у формі податків до бюджету, прибутку за акціями у вигляді дивідендів, залучення капіталу нового партнера у діяльність підприємства (фірми), зміни умов партнерства тощо.

Таким чином, у сучасних умовах функцією аудиту є сприяння встановленню раціональних економічних зв'язків між підприємствами (фірмами) та їх контрагентами.

Вся економічна система має цільову функцію, яка реалізується за допомогою управління. Під управлінням в економіці розуміють свідомий, систематичний та цілеспрямований вплив з боку суб'єктів, органів на суспільні відносини і економічні об'єкти, що здійснюється з метою їх упорядкування, спрямування їхніх дій у певному напрямку та отримання бажаного результату.

Однією з функцій управління є контроль, під яким розуміють порівняння планових і фактичних значень параметрів, виявлення відхилень в параметрах, оцінка небезпечності розміру відхилень для системи, виявлення факторів, що викликали їх, а також визначення ступеня їх впливу та підготовка інформаційної бази для прийняття управлінських рішень. Іншими словами, контроль виступає засобом двостороннього зв'язку між об'єктом управління і системою управління, інформуючи про стан об'єкта і фактичне виконання управлінських рішень.

Господарський контроль можна класифікувати за такими ознаками (рис. 1.1).



Рис. 1.1. Класифікація господарського контролю

*Попередній контроль* здійснюється до проведення господарських операцій та прийняття управлінських рішень. Його мета — попередити протизаконні дії посадових осіб, економічно не виправдані господарські операції; забезпечити економне та ефективне витрачання ресурсів. Широко використовують на стадії планування, складання кошторисів, укладання договорів, попереднього огляду потоків, зерносховищ до приймання урожаю, готовності техніки тощо. Можуть проводити всі органи державного, відомчого та внутрішньогосподарського контролю.

*Поточний контроль* здійснюють у процесі виконання господарських операцій з метою оперативного виявлення порушень та відхилень від виробничих завдань і нормативів. Проводиться керівниками підприємств, фахівцями, а також контрольно-ревізійними підрозділами. Широко використовується бухгалтерією при оформленні документів та їх прийманні від матеріально-відповідальних осіб тощо.

*Наступний контроль* проводиться після завершення господарських операцій на підставі даних, зафіксованих у первинних документах, реєстрах бухгалтерського обліку та бухгалтерській звітності. Він спрямований на глибоке всебічне дослідження та вивчення законності, економічної доцільності виконаних господарських операцій. Його здійснюють органи відомчого та позавідомчого контролю при проведенні ревізій та перевірок.

Найбільша дієвість контролю досягається поєднанням попереднього, поточного та наступного контролю.

*Документальний контроль* полягає у перевірці первинної документації, облікових реєстрів та звітності з метою встановлення законності та достовірності господарських операцій. Основними прийомами документального контролю є: економічний аналіз, перевірка документів за формою і змістом, математична перевірка, зіставлення документів, нормативна, поопераційна (хронологічна) перевірка, письмові пояснення та запити.

*Фактичний контроль* передбачає визначення фактичного стану, наявності та використання майна підприємства шляхом обстеження, огляду, обчислення, перерахунку, зважування, лабораторного аналізу, експертної оцінки, тестування (фактичне опитування осіб) та деяких інших.

Високий ефект дає поєднання різних прийомів та способів, що отримало назву *комбінованого контролю*.

*Державний (позавідомчий) контроль* здійснюється спеціальними органами державного апарату, діяльність яких поширюється на всі галузі народного господарства, підприємства, установи та організації незалежно від їх відомчої підпорядкованості (Державна контрольно-ревізійна служба, Державна податкова інспекція, державні спеціалізовані інспекції тощо). Основними завданнями цього контролю є: перевірка законності та правильності розподілу фінансових засобів держави і ведення бухгалтерського обліку, перевірка ефективності витрачання державних коштів; правильності розрахунків та сплати податків.

*Відомчий контроль* проводиться міністерствами, органами державного управління за діяльністю підвідомчих їм підприємств, організацій і установ у формі ревізій та тематичних перевірок.

*Аудиторський (незалежний) контроль* здійснюється аудиторськими фірмами або аудиторами за діяльністю господарюючих суб'єктів. Його мета — висловлення думки щодо достовірності, законності, повноти відображення в бухгалтерському обліку та звітності інформації щодо подій та дій господарюючого суб'єкта.

*Внутрішньогосподарський (внутрішній) контроль* здійснюють керівники підприємств і організацій, спеціальні відділи та служби (планово-економічна, бухгалтерська), фахівці у межах своєї компетенції, керівники виробничих підрозділів, а також штатні контролери, ревізори та аудитори. Він є найбільш оперативним, проводиться систематично, безперервно і охоплює всі сторони виробничо-фінансової діяльності підприємства (установи, організації).

*Ревізія* — це спосіб наступного, переважно документального контролю, який здійснюється за дорученням керівника вищесто-

ящого органу управління або державними контролюючими органами, ревізійною групою за діяльністю підприємств (установ, організацій) з метою встановлення законності, достовірності, економічної доцільності здійснення господарських операцій, а також правомірність дій посадових осіб, які брали участь у їх здійсненні. Ревізія має регламентований спосіб контролю (її організація і порядок проведення визначаються спеціальними інструкціями і положеннями).

*Тематична перевірка* включає вивчення однієї або декількох сторін виробничої або господарсько-фінансової діяльності підприємств (установ, організацій). Їх ініціаторами можуть бути вищестоящі та державні органи.

*Аудит* — це спосіб незалежного фінансового контролю, який проводять аудиторські фірми (аудитори) для підтвердження достовірності даних бухгалтерського обліку і фінансової звітності підприємств (установ, організацій). У відповідності до Закону України «Про аудиторську діяльність» від 14.09.2006 р. *аудит* — це перевірка даних бухгалтерського обліку і показників фінансової звітності суб'єкта господарювання з метою висловлення незалежної думки аудитора про її достовірність в усіх суттєвих аспектах та відповідність вимогам законів України, положень (стандартів) бухгалтерського обліку або інших правил (внутрішніх положень суб'єктів господарювання) згідно із вимогами користувачів. Може бути зовнішнім (здійснюється аудиторськими фірмами та приватними аудиторами за спеціальну плату на основі укладеного договору при вільному виборі клієнтом) та внутрішнім (здійснюється внутрішніми аудиторами — штатними працівниками підприємства, установи, організації).

*Експертиза* — специфічний спосіб контролю, який використовують правоохоронні органи при наявності ознак фактів зловживань для доказу вини окремих осіб та визначення розміру матеріального збитку, завданого підприємству (установі, організації). Часто розслідування проводять паралельно з ревізією за вимогою правоохоронних органів.

### **1.3. Види аудиту**

У літературі зустрічаються різні підходи до класифікації аудиту, яка має бути науково обґрунтованою та відповідати певним вимогам. Вона полегшує вивчення методики його здійснення за умовно від застосування того або іншого виду (рис. 1.2).

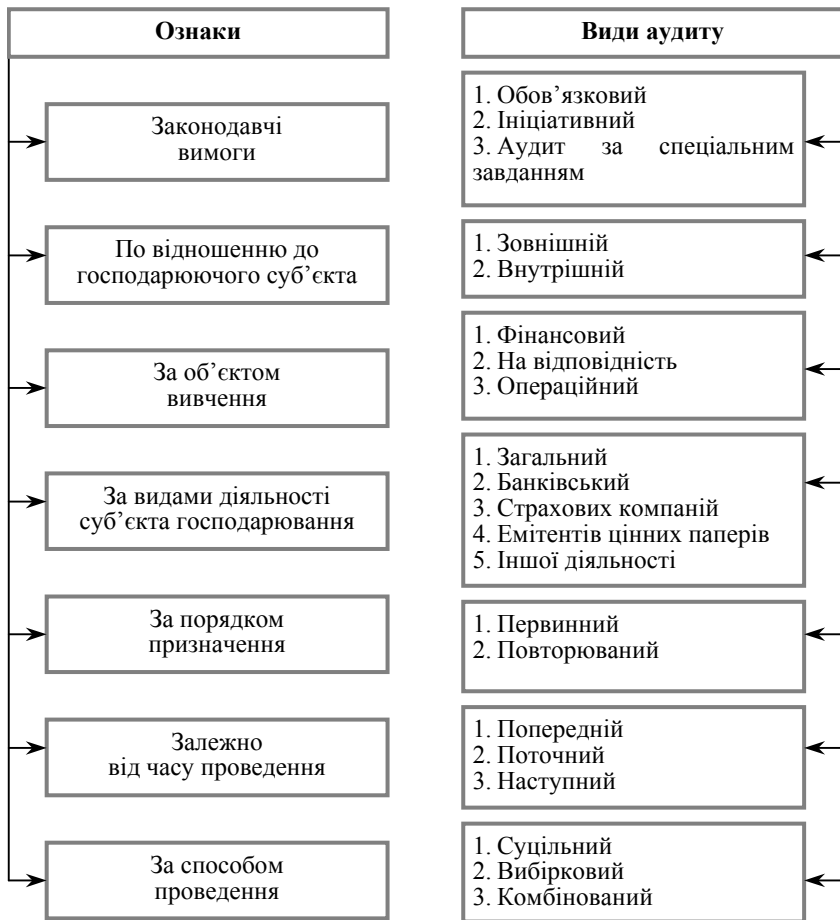


Рис. 1.2. Класифікація аудиту залежно від окремих ознак

*Обов'язковий* аудит або *аудит за законом* проводиться аудиторською фірмою (аудитором) у випадках, прямо передбачених законодавством України, а також за рішенням суду, арбітражу або слідчих органів.

У відповідності до Закону України «Про аудиторську діяльність» проведення аудиту є обов'язковим для:

1) підтвердження достовірності та повноти річної фінансової звітності та консолідованої фінансової звітності відкритих акціонерних товариств, підприємств — емітентів облігацій, професійних учасників ринку цінних паперів, фінансових установ та ін-

ших суб'єктів господарювання, звітність яких відповідно до законодавства України підлягає офіційному оприлюдненню, за винятком установ і організацій, що повністю утримуються за рахунків державного бюджету;

2) перевірки фінансового стану засновників банків, підприємств з іноземними інвестиціями, відкритих акціонерних товариств (крім фізичних осіб), страхових і холдингових компаній, інститутів спільного інвестування, довірчих товариств та інших фінансових посередників;

3) емітентів цінних паперів при отриманні ліцензії на здійснення професійної діяльності на ринку цінних паперів.

Проведення аудиту є обов'язковим також в інших випадках, передбачених законами України. Обов'язковий аудит може бути організований також за рішенням суду або слідчих органів.

*Ініціативний (добровільний) аудит* — проводиться аудиторською фірмою (аудитором) за замовленням окремих підприємств (фірм) по домовленості, не залежно від того, чи передбачена така перевірка за законом. Мета ініціативного аудиту може бути різною: контроль і аналіз стану бухгалтерського обліку в цілому та окремих його розділів, виявлення стану фінансової звітності, організації діловодства по бухгалтерському обліку, оцінка засобів та методів автоматизації обліку, оцінка стану розрахунків за оподаткуванням тощо. Характер і масштаби такої перевірки визначає клієнт. Ініціативна перевірка може носити як комплексний характер, так і тематичний. Різною може бути і глибина перевірки.

*Аудит за спеціальним аудиторським завданням* проводиться по перевірці окремих статей звітності, якісного стану майна, юридичної та економічної експертизи договорів, ефективності використання капіталу та іншим питанням, які пов'язані з діяльністю підприємства. В принципі, даний вид аудиту можна вважати різновидом ініціативного аудиту.

*Мета зовнішнього аудиту* полягає у підтвердженні правильності звітності, обліку, оцінці відповідності внутрішнього контролю (аудиту) політиці і меті діяльності підприємства. Його завдання визначаються договором, укладеним аудиторською фірмою (аудитором) з клієнтом. Замовниками можуть виступати державні органи, власники підприємств (акціонери, інвестори, держава, приватні особи), банки та інші кредитні установи, які при наданні підприємствам кредитів потребують підтвердження їх платоспроможності та можливості ефективно використовувати надані кошти і своєчасно їх повернути. Зовнішній аудит є моральним стимулом для чесної роботи службовців фірми.

У високорозвинених країнах ринкові відносини, конкурентність у господарській діяльності акціонерних товариств, концернів, корпорацій, спільних підприємств, банків тощо зумовили появу *внутрішнього аудиту*, який забезпечує адекватність управління політиці підприємства на всіх його рівнях, високу конкурентоспроможність і прибутковість підвідомчих одиниць, достовірність і точність обліку, полегшує проведення зовнішнього аудиту. У відповідності до міжнародного нормативу «Використання результатів роботи внутрішнього аудиту» його розглядають як невід'ємну частину загальної системи контролю. Внутрішній аудит здійснюється за такими напрямками (функціями):

- 1) аналіз системи обліку та внутрішнього контролю;
- 2) вивчення бухгалтерської (фінансової) та оперативної інформації (за окремими статтями);
- 3) вивчення економічної ефективності управлінських рішень на різних рівнях господарювання;
- 4) аналіз адекватності політики у сфері менеджменту;
- 5) оцінка якості інформації;
- 6) розробка проектів управлінських рішень;
- 7) проведення стратегічного (перспективного) аналізу;
- 8) розробка фінансових прогнозів.

У своєму розвитку внутрішній аудит пройшов шлях від детальних перевірок (на зразок наших ревізій збереженості товарно-матеріальних цінностей) та суцільного контролю документів з простою фіксацією відхилень до надання відповідної експертної оцінки. Наприклад, перевіряючи використання ліміту на придбання сировини та матеріалів, внутрішній аудитор має оцінити не тільки використання такого ліміту, а й обґрунтованість його розрахунку.

Служба внутрішнього аудиту знаходиться на утриманні самого підприємства, а отже вона має економічно довести необхідність свого існування. Керівник служби внутрішнього аудиту підпорядковується керівнику підприємства або річним зборам акціонерів, раді директорів.

За масштабами роботи внутрішній аудит може бути загальним (перевірка усіх питань діяльності підприємства, фірми) та локальним (окремі напрямки аудиту).

Деякі види внутрішнього аудиту називаються управлінським (виробничим) аудитом, завданнями якого є перевірка і удосконалення організації і управління підприємством, якісних сторін виробничої діяльності, оцінка ефективності виробництва і фінансових вкладень, продуктивності, раціонального використання засобів та їх економії.



Інститутом внутрішніх аудиторів США було розроблено наступне визначення: *внутрішній аудит* — це незалежна діяльність в організації по перевірці оцінці її роботи в її інтересах.

Діяльність внутрішнього аудитора регламентується МСА № 6 «Оцінка і внутрішній контроль» та МСА № 10 «Використання результатів роботи внутрішнього аудитора».

Внутрішній та зовнішній аудит доповнюють один одного, і в той же час суттєво відрізняються (табл. 1.1).

Таблиця 1.1

**ВІДМІННОСТІ МІЖ ЗОВНІШНІМ ТА ВНУТРІШНІМ АУДИТОМ**

Ознаки	Зовнішній аудит	Внутрішній аудит
За суб'єктами	Сертифіковані аудитори, які не є найманими працівниками підприємства; виконують свої функції на договірній основі	Спеціалісти з обліку, контролю та аналізу, з вищою або середньою освітою, які є штатними працівниками підприємства
За об'єктами	Стан обліку і звітності, ефективність використання ресурсів та стан внутрішньогосподарського контролю перевіряють з метою визначення масштабів проведення зовнішнього аудиту і рівня довіри до даних обліку та звітності клієнта	Стан обліку і звітності, внутрішньогосподарського контролю перевіряють на відповідність встановленій обліковій політиці
За завданнями	Висловлюють свою думку для потреб третіх осіб (акціонерів, інвесторів, банків, партнерів тощо); визначаються договором	Задовольняють потреби адміністрації; визначаються керівництвом
За часом	Скерований у минулий час; здійснюється періодично (як правило, раз на рік)	Скерований у теперішній та майбутній час; повинен бути безперервним
За характером	Підприємницька діяльність	Виконавча діяльність
За регламентацією	Регламентований Законом України «Про аудиторську діяльність», МСА № 200, 260	Регламентує керівництво підприємства
За організацією служби	Відділ (комітет) внутрішнього аудиту	Аудиторська фірма або аудитор, зареєстрований як підприємець
За наявністю ризику	Аудиторський ризик	Ризик бізнесу підприємства, втрата репутації
За поданням звітності	Замовнику; може бути опублікований у формі аудиторського висновку, погодженого між виконавцем та замовником (МСА № 700, 800)	Керівництву підприємства у формі довідки, акту перевірки тощо

*Фінансовий аудит* (аудит фінансової звітності) передбачає оцінку достовірності фінансової інформації, яка представлена у фінансовій звітності. Проводиться сторонніми аудиторами, що наймаються підприємствами (фірмами).

*Аудит на відповідність* призначений для виявлення дотримання підприємством певних правил, норм, законів, інструкцій, договірних зобов'язань, які впливають на результати операції або звіти. Якщо такі правила встановлені адміністрацією, то аудит на відповідність проводиться внутрішніми аудиторами. Коли ж вимоги встановлені кредиторами, то цей вид аудиту проводиться разом з аудитом фінансової звітності. Аудит на відповідність вимогам, встановленим державними актами, проводиться сторонніми аудиторами. Результати перевірки повідомляються державному органу.

*Операційний аудит* використовують для перевірки процедур та методів функціонування підприємства, для оцінки продуктивності та ефективності.

*Загальний аудит* передбачає перевірку підприємств, установ та організацій незалежно від їх організаційно-правових форм та видів власності.

*Банківський аудит* передбачає перевірку банків та інших кредитних організацій.

*Аудит страхових організацій* — перевірка страхових фірм і товариств взаємного страхування.

Така класифікація є дуже важливою, оскільки саме вона лежить в основі організації атестації аудиторів.

*Первинний аудит* здійснюється аудиторською фірмою (аудитором) на даному підприємстві і за даний період часу вперше. Така обставина суттєво збільшує ризик і трудомісткість аудиту, оскільки аудитор не має уявлення про особливості діяльності клієнта, його систему внутрішнього контролю.

*Повторюваний аудит* — це аудит, що здійснюється аудиторською фірмою (аудитором) не в перший раз. Планування та процес аудиту спирається на знання специфіки клієнта, його слабких та сильних сторін в організації бухгалтерського обліку, а також на результати тривалого співробітництва аудиторської фірми (аудитора) з клієнтом.

Практика роботи аудиторських фірм свідчить про переваги повторюваного (погодженого) аудиту. Така співпраця взаємовигідна як аудитору, так і клієнту.

Більш того, зміна клієнтом аудиторської фірми (аудитора) викликає настороженість у користувачів інформації та нових аудиторів.

На договірних засадах під час проведення *попереднього аудиту* аудитори можуть здійснити розробку, аналіз та оцінку проєктів, кошторисів та іншої документації, яка пов'язана із створенням нових підприємств, видів виробництва тощо. При *поточному аудиті* проводиться консультування суб'єктів господарювання з питань організації бухгалтерського обліку та організації внутрішнього контролю. Суть *наступного контролю* полягає у перевірці достовірності бухгалтерської звітності, законності та доцільності господарських операцій, стану бухгалтерського обліку.

При *суцільному аудиті* перевірки підлягають усі документи і реєстри бухгалтерського обліку, в яких відображено господарські операції за увесь період, що підлягає аудиту. Вивчення окремої частини документів, відібраних на основі науково обґрунтованої схеми, за той чи інший період відбувається під час *вибіркового аудиту*. Найчастіше вдаються до *комбінованого аудиту*, при якому одна частина документів перевіряється суцільно, а інша — вибірково.

#### **1.4. Предмет, об'єкти, суб'єкти і метод аудиту**

В послідовному розвитку аудиту можна виділити наступні стадії: підтверджуюча, системно-орієнтована, стадія, що базується на ризику.

На *підтверджуючій стадії* під час проведення перевірки аудитор перевіряв та підтверджував практично кожну господарську операцію, вів власні облікові реєстри. В наш час таку послугу називають відновленням або веденням обліку.

*Системно-орієнтований аудит* передбачає спостереження систем, які контролюють операції. Це призвело до того, що аудитор стали проводити експертизу на основі внутрішнього контролю. При хорошій роботі системи внутрішнього контролю значно полегшується проведення зовнішнього аудиту.

*Аудит, що базується на ризику* — такий вид аудиту, який передбачає проведення вибіркового дослідження господарських операцій виходячи із умов роботи підприємства, вивчення так званих «вузьких місць» в його роботі. Базується на статистичних або нестатистичних вибіркових дослідженнях. Це дозволяє зменшити або уникнути ризику аудитора.

Розвиток і поглиблення ринкових відносин сприяли тому, що сфера аудиторської діяльності значно розширилась. Аудит може

охоплювати підприємство в цілому, коли дається оцінка достовірності балансу чи стану бухгалтерського обліку, або мати локальний характер, якщо оцінюється якість обліку матеріалів, аналіз використання їх у виробництві.

Результатом аудиту може бути висновок про минулий або теперішній стан об'єктів (реальність статей балансу, законність та доцільність господарських операцій), а також про можливий стан об'єктів у майбутньому (прогнозовані економічні показники щодо вдосконалення системи управління, обліку, контролю, проектні розробки тощо).

Аудит має свій предмет дослідження, тобто з'ясування того, чим вона займається, що вивчає, які питання вирішує.

*Предметом* аудиту є процеси і явища, які зафіксовані в документах і пов'язані з господарською діяльністю підприємства. Увага аудитора спрямовується у минуле для пізнання істини, її підтвердження та формування висновків щодо аудованої інформації з метою мінімізації ризику користувачів інформації.

Предмет аудиту конкретизують його *об'єкти*. Об'єкт аудиту слід розглядати як окремий елемент предмету аудиту, на який направлена цілеспрямована дія аудитора. В залежності від направленості аудиту, його об'єкти досить багатогранні, а тому дати їх вичерпний перелік неможливо. Сукупним об'єктом виступає документально зафіксована інформація про наявність та рух засобів підприємства та джерел їх формування.

*Суб'єктами* аудиту виступають фізичні особи, їх організації (аудиторські фірми), діяльність яких направлена на здійснення незалежного контролю.

У загальному вигляді метод будь-якої науки — це спосіб дослідження, який визначає підхід до об'єктів, що вивчаються, планомірний шлях наукового пізнання і встановлення істини. *Метод аудиту* характеризується використанням загальнонаукових, які ґрунтуються на методах філософії, і власних методичних прийомів контролю господарської діяльності підприємства.

*Загальнонаукові методичні прийоми* включають аналіз і синтез, індукцію і дедукцію, аналогію і моделювання, абстрагування і конкретизацію, системний аналіз і функціонально-вартісний аналіз.

*Власні методичні прийоми аудиту* можна поділити на такі групи:

*органолептичні* (інвентаризація, контрольні заміри, вибіркові та суцільні спостереження, експертизи різних видів, технологіч-

ний контроль, хіміко-технологічний контроль, експеримент, службове розслідування);

*документальні* (дослідження документів, камеральні перевірки, інформаційне моделювання, нормативно-правове регулювання, групування недоліків);

*розрахунково-аналітичні* (економічний аналіз, статистичні розрахунки, економіко-математичні методи);

*узагальнення і реалізація результатів аудиту* (документування результатів проміжного контролю, аналітичне та систематизоване групування, слідчо-юридичне обґрунтування, прийняття рішень і контроль їх виконання).

## *I. ПИТАННЯ ДЛЯ ОБГОВОРЕННЯ*

1. Дайте визначення поняття «аудит». Яке місце відводиться аудиту в системі облікових дисциплін?

2. За якими принципами побудований аудит в Україні? Охарактеризуйте їх.

3. Розкажіть історію зародження аудиту.

4. Як розвивався аудит в Україні?

5. За якими ознаками класифікують аудит?

6. В чому полягають мета і завдання аудиту?

7. Охарактеризуйте види послуг, які можуть надавати аудиторські фірми. Які проблеми розвитку аудиту в Україні?

8. В яких напрямках необхідно розвивати аудит в нашій країні?

9. Що з досвіду організації аудиторської діяльності за кордоном вам запам'яталось?

## *II. ПРАКТИЧНІ ЗАВДАННЯ ТА СИТУАЦІЇ*

### **Завдання 1**

Пов'язати види звітності суб'єктів господарювання з її споживачами та визначити перелік питань про підприємство та потреби в інформації, які, як правило, виникають в різних користувачів звітності та враховуються аудитором в ході здійснення аудиту (табл. 1.2).

Таблиця 1.2

**ІНФОРМАЦІЙНІ ПОТРЕБИ ОСНОВНИХ  
КОРИСТУВАЧІВ ЗВІТНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА**

Вид звітності	Група користувачів	Інформаційні потреби
Фінансова	Менеджери підприємства	
Податкова	Податкові органи	
Внутрішня	Правоохоронні органи у ході судово-бухгалтерської експертизи	
Фінансова звітність і бухгалтерська інформація	Акціонери та потенційні інвестори	
Спеціальна	Регулюючі органи (Державна комісія з цінних паперів та фондового ринку, Державна комісія з регулювання ринків фінансових послуг)	

### **Завдання 2**

Проаналізувати тлумачення поняття «аудит» і виокремити основні елементи визначення (табл. 1.3).

Таблиця 1.3

**ВИЗНАЧЕННЯ ПОНЯТТЯ «АУДИТ» У НАУКОВІЙ ЛІТЕРАТУРІ**

Джерело	Визначення
1	2
Адамс Р. Основы аудита/ пер. с англ. Ю. А. Ариненко и др. — М.: Аудит, ЮНИТИ, 1995. — 398 с.	Аудит може бути визначений як діяльність по здійсненню необхідної суспільству послуги з метою підтвердження опублікованої фінансової звітності підприємства з обмеженою відповідальністю
Андреев В. Д. Практический аудит: Справ. пособие). — М.: Экономика, 1994. —366 с.	Аудит — це незалежна перевірка фінансових звітів або фінансової інформації, що відноситься до об'єкта, з метою отримання висновків
Аудит Монтгомери / Ф. Л. Дефлиз, Р. Р. Дженик, В. М. О'Тейлли, М. Б. Хирш; Пер. с англ.; Под ред. Я.В. Соколова. — М.: Аудит, ЮНИТИ, 1997. — 542 с.	Аудитом називається систематичний процес об'єктивного збору та оцінки свідчень про економічні дії і події з метою визначення ступеня відповідності цих тверджень встановленим критеріям та подання результатів зацікавленим користувачам

Джерело	Визначення
1	2
Кулаковська Л. П., Піча Ю. В. Основи аудиту. — К.: Каравела, Львів: Новий світ — 2000, 2002. — 504 с.	Аудит — це незалежна експертиза обліку, фінансової звітності та висловлення думки аудитора щодо повноти, законності та достовірності відображених в них фінансово-господарських операцій господарюючого суб'єкта
Зубілевич С. Я., Голов С. Ф. Основи аудиту. — К.: Ділова Україна, 1996. — 378 с.	Аудит — це процес, що зменшує до прийнятного рівня інформаційний ризик користувачів фінансової звітності
Петрик О. А., Фенченко М. Т. Аудит у зарубіжних країнах: Навч.-метод. посібник. — К.: КНЕУ, 2002. — 168 с.	Аудит — це перевірка і підтвердження незалежним професіоналом (аудитором) фінансової (бухгалтерської) звітності щодо її достовірності, повноти та законності
Сухарева Л., Дмитренко І. Аудит: про терміни і термінологію// Бухгалтерський облік і аудит. — 1994. — № 9. — С. 8—10	Аудит — це система взаємопов'язаних контрольних дій незалежних суб'єктів (аудиторів), здійснюваних на контрактних і платних засадах з метою діагностування та оцінки фінансово-господарської діяльності підприємств усіх форм власності з погляду доцільності і достовірності здійснених господарських операцій, відображених в обліку і звітності; ступеня відповідності їх чинному законодавству
Закон України «Про аудиторську діяльність» (від 14.09.2006 р.)	Аудит — перевірка даних бухгалтерського обліку і показників фінансової звітності суб'єкта господарювання з метою висловлення незалежної думки про її достовірність в усіх суттєвих аспектах та відповідність вимогам законів України, положень (стандартів) бухгалтерського обліку або інших правил (внутрішніх положень суб'єктів господарювання) згідно з вимогами користувачів

### Завдання 3

Визначити відмінності аудиту від інших форм контролю. Використовуючи вихідні дані, заповнити табл. 1.4.

## ВІДМІННІ ОЗНАКИ ФОРМ КОНТРОЛЮ

Ознака	Аудит	Ревізія	Судово-бухгалтерська експертиза
Сутність терміна			
Правова основа			
Підстава для проведення			
Питання дослідження			
Основне завдання			
Строки призначення			
Нормативні документи, що регламентують права, обов'язки і відповідальність			
За вимогою яких органів проводиться			
Оформлення результатів			

*Вихідні дані:*

1. Незалежна форма господарського контролю.
2. Підставою для проведення є постанова органу слідства.
3. Завданням є збереження державної власності, попередження і профілактика зловживань.
4. Проводиться з метою виявлення понаднормових витрат цінностей.
5. Підприємницька діяльність.
6. Здійснюється на добровільних засадах.
7. Мета — виявлення фактичної наявності об'єкта перевірки.
8. Контроль примусовий, здійснюється за розпорядженням вищих органів.
9. Є слідчою дією, яка призначається після порушення кримінальної справи.
10. Здійснюється для контролю за діяльністю матеріально-відповідальних осіб.
11. Здійснюється на договірних засадах.
12. Діяльність посадової особи обмежується рамками матеріалів, надісланих йому слідчим.
13. У ході проведення встановлюється розмір природного убутку цінностей.



14. Проводиться тільки після здійснення господарської операції.
15. Посадова особа має право вилучати документи, опечатувати місця зберігання матеріальних цінностей, коштів і документів.
16. Спосіб доведення протиправних дій осіб, проти яких порушено кримінальну справу.
17. Здійснюється з метою виявлення та усунення фактів безгосподарності та безвідповідальності, виявлення резервів матеріальних ресурсів, застосування заходів щодо їх використання.
18. У результаті перевірки складається інвентаризаційний опис.
19. Здійснюється за планом контролюючого органу без погодження з керівником підприємства, що контролюється.
20. Підсумковим документом є акт.
21. Підсумковим документом є висновок або звіт.
22. Проводиться на недержавних підприємствах за ініціативою правоохоронних органів.

#### **Завдання 4**

Визначити відмінності внутрішнього й зовнішнього аудиту. Результати оформити у табл. 1.5.

*Таблиця 1.5*

**ВІДМІННОСТІ ВНУТРІШНЬОГО ТА ЗОВНІШНЬОГО АУДИТУ**

Назва	Внутрішній аудит	Зовнішній аудит
Об'єкт		
Кваліфікація		
Методи		
Мета		
Звітність		

#### **Завдання 5.**

Визначити, які з наведених господарських структур підлягають обов'язковій аудиторській перевірці та які її умови:

- державне підприємство;
- холдингові компанії;
- закрите акціонерне товариство;
- товариство з обмеженою відповідальністю;
- приватне підприємство;
- банк;
- спільне підприємство;
- страхова компанія.

### **Завдання 6**

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

### **Завдання 7**

Пояснити, до якого виду аудиторської діяльності варто віднести такі роботи:

- 1) аналіз фінансового стану підприємства;
- 2) консультації з питань оподаткування;
- 3) консультації з питань бухгалтерського обліку та його автоматизації;
- 4) перевірка і підтвердження бухгалтерської звітності;
- 5) складання бізнес-планів.

### **Завдання 8**

На підставі порушеної кримінальної справи прокуратура винесла рішення провести перевірку діяльності ЗАТ «Омега». Для цього був запрошений аудитор провідної фірми.

Як називається аудит у даному разі? Який порядок оплати роботи аудитора? Хто розробляє програму аудиту в даному випадку? Ким устанавлюється термін перевірки?

### **Завдання 9**

Складіть хронологічну таблицю розвитку аудиту в Україні, використовуючи нормативні документи Аудиторської палати України та Співки аудиторів України (табл. 1.6).

*Таблиця 1.6*

**ПЕРІОДИ ВИНИКНЕННЯ АУДИТОРСЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ  
У НАЦІОНАЛЬНІЙ ПРАКТИЦІ**

№ з/п	Період	Джерела інформації стосовно виникнення аудиту
1		
2		
3		
4		

### **Завдання 10**

Визначити об'єкти аудиторської перевірки фінансової звітності й подати їх у вигляді табл. 1.7.

## ОБ'ЄКТИ АУДИТУ НА \_\_\_\_\_ (ПІДПРИЄМСТВО)

№ з/п	Об'єкт аудиту	Джерело отримання інформації	Контроль виконання
1	2	3	4

**III. ПЕРЕВІР СВОЇ ЗНАННЯ****1. Термін «аудит» у перекладі з латинської означає:**

- а) перевірка;
- б) експертиза;
- в) слухати;
- г) обстеження.

**2. Батьківщиною аудиту вважають:**

- а) Німеччину;
- б) США;
- в) Францію;
- г) Великобританію.

**3. Необхідність виникнення аудиту обумовлена:**

- а) бажанням підприємців приховати податки від контролюючих органів;
- б) потребою перевіряти дотримання законодавства щодо встановлення і застосування цін та економічного обґрунтування їх у всіх галузях економіки;
- в) різними інтересами між тими, хто займається управлінням підприємством, і тими, хто вклав кошти в його діяльність;
- г) правильної відповіді немає.

**4. Мета незалежного аудиту полягає у:**

- а) виявленні помилок і порушень у бухгалтерській звітності клієнта з метою встановлення винних осіб;
- б) наданні об'єктивної інформації щодо достовірності фінансової звітності підприємств і організацій, їх фінансового стану та інших аспектів діяльності;

- в) виконанні замовлень державних органів щодо перевірки фінансової звітності суб'єктів господарювання;
- г) вивченні однієї або кількох сторін господарської діяльності підприємства;
- д) встановленні фактів недостач і розтрат.

**5. Аудиторська перевірка може бути:**

- а) обов'язковою;
- б) ініціативною;
- в) обов'язковою або ініціативною;
- г) обов'язковою та ініціативною.

**6. Обов'язковий аудит здійснюють:**

- а) за рішенням суб'єкта господарювання;
- б) у випадках, передбачених законодавством;
- в) за рішенням аудиторської фірми;
- г) правильної відповіді немає.

**7. Ініціативний аудит проводиться:**

- а) з ініціативи аудиторської фірми;
- б) з ініціативи державних контролюючих органів;
- в) за рішенням економічного суб'єкта;
- г) правильної відповіді немає.

**8. Зовнішній аудит — це:**

- а) перевірка даних бухгалтерського обліку і показників фінансової звітності суб'єкта господарювання з метою висловлення незалежної думки аудитора про її достовірність в усіх суттєвих аспектах та відповідність вимогам законів України, положень (стандартів) бухгалтерського обліку або інших правил (внутрішніх положень суб'єктів господарювання) згідно із вимогами користувачів;
- б) вивчення однієї або кількох сторін господарської діяльності суб'єктів господарювання;
- в) процес, що забезпечує відповідність функціонування конкретного об'єкту прийнятим управлінським рішенням і направлений на успішне досягнення поставленої мети;
- г) правильної відповіді немає.

**9. До аудиторської фірми з проханням про проведення аудиту звернувся банк «Новий», керівник якого має прями ро-**

**динні стосунки з аудитором цієї фірми. Чи може аудиторська фірма укласти договір:**

- а) це суперечить чинному законодавству;
- б) це є порушенням принципу незалежності, але не суперечить чинному законодавству;
- в) це не суперечить чинному законодавству;
- г) має право, якщо вказаний аудитор не братиме участь в обслуговуванні клієнта.

**10. Аудиторська фірма отримала кредит у банку «Надра», де відкритий її поточний рахунок. Чи може вона здійснювати аудит річної бухгалтерської звітності цього банку:**

- а) може, якщо її аудитор має сертифікат серії «Б» або «А»;
- б) це суперечить чинному законодавству;
- в) це не суперечить чинному законодавству.

**11. Перша в історії аудиторська організація (об'єднання):**

- а) Американська асоціація дипломованих громадських бухгалтерів;
- б) Единбурзький інститут аудиторів;
- в) Нью-Йоркська асоціація аудиторів;
- г) Комітет з практики аудиту (Великобританія).

**12. Організаційне оформлення аудиту в Україні відбулося у зв'язку з:**

- а) діяльністю на території України представництв АТ «Інаудит», заснованого за часів СРСР (1987 р.);
- б) відкриттям в Україні дочірньої фірми «Артур Андерсен» (1992 р.);
- в) прийняттям і введенням в дію Закону України «Про аудиторську діяльність» (1993 р.);
- г) правильної відповіді немає.

**13. Хто з перелічених осіб не є аудитором?**

- а) Рой Додж;
- б) Роберт Монтгомері;
- в) Р. Адамс;
- г) Дж. Лоббек;
- д) Рой Джонсон.

**14. Загальнонауковими методами, які застосовуються під час проведення аудиту, є:**

- а) аналіз і синтез;
- б) зустрічна перевірка і дослідження документів;
- в) інвентаризація та технологічний контроль;
- г) аналогія і моделювання;
- д) індукція і дедукція;
- е) експертиза і службове розслідування;
- є) абстрагування і конкретизація;
- ж) системний аналіз і функціонально вартісний аналіз;
- з) відповідь а, г, д, є, ж;
- к) відповідь а, б, в, г, д, е, є, ж.

**15. До органолептичних методів аудиту зараховують:**

- а) експертизу;
- б) дослідження документів;
- в) економічний аналіз;
- г) контрольні заміри робіт;
- д) оцінку законності і обґрунтованості господарських операцій;
- е) відповідь а, в, г;
- є) відповідь а, г.

**16. Які законодавчо-нормативні акти, що регулюють аудиторську діяльність, з наведеного переліку на теперішній час в Україні втратили чинність або яких не було взагалі?**

- а) Закон України «Про аудиторську діяльність»;
- б) Національні нормативи аудиту;
- в) Положення про постійне обов'язкове удосконалення професійних знань аудиторів України;
- г) Положення про сертифікацію аудиторів;
- д) Положення про державну реєстрацію суб'єктів аудиторської діяльності;
- е) Положення про Реєстр суб'єктів аудиторської діяльності;
- є) Положення про відповідальність суб'єктів аудиторської діяльності;
- ж) відповідь б, е, є;
- з) відповідь б, г, е, є.

**17. Основна мета аудиту полягає в:**

- а) об'єктивному вивченні фактичного стану справ на підприємстві, виявленні тих факторів і умов, які негативно впливають на виконання прийнятих рішень;

б) висловленні думки аудитора щодо перевіреної інформації і доведення цієї думки через висновок до користувачів;

в) перевірці дотримання працівниками підприємства посадових обов'язків, а також нормативно-правових актів, що регулюють виробничі відносини в різних галузях економіки.

**18. До видів контролю в залежності від часу здійснення належать:**

- а) попередній, поточний, наступний;
- б) вхідний, спрямовуючий, вихідний;
- в) попередній, вихідний, спрямовуючий.

**19. Гарантія достовірності показників обліку і звітності аудитором надається під час проведення:**

- а) оглядової (експрес) перевірки;
- б) операційної перевірки;
- в) аудиторської тематичної перевірки.

**20. Перевірка даних бухгалтерського обліку і показників фінансової звітності суб'єкта господарювання з метою висловлення незалежної думки аудитора про її достовірність в усіх суттєвих аспектах та відповідність вимогам законів України, положень (стандартів) бухгалтерського обліку або інших правил (внутрішніх положень суб'єктів господарювання) згідно із вимогами користувачів — це:**

- а) аудит;
- б) інвентаризація;
- в) ревізія.

**21. За видом діяльності обов'язковому щорічному аудиту підлягають:**

- а) підприємства торгівлі;
- б) підприємства громадського харчування;
- в) банки;
- г) дитячі дошкільні заклади освіти.

**22. Щорічному обов'язковому аудиту підлягають суб'єкти, якщо в їх статутному капіталі частка іноземного капіталу інвестора становить:**

- а) більше 25 %;
- б) більше 59 %;
- в) не менше 2/3;
- г) незалежно від розміру частки.

**23. Назвіть найважливіший рівень контролю з точки зору власника:**

- а) державний контроль;
- б) внутрішній контроль;
- в) аудиторський контроль;
- г) контроль фінансових органів;
- д) контроль з боку вищестоящих органів.

**24. Чи може одна і та ж аудиторська фірма надавати підприємству послуги по веденню бухгалтерського обліку та складати аудиторський висновок щодо достовірності звітності такого підприємства:**

- а) не може, це протирічить вимогам Закону України «Про аудиторську діяльність»;
- б) може, якщо фірма надає послуги за різними договорами;
- в) може, вирішується за замовленням підприємства;
- г) не може, це протирічить вимогам Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні»;
- д) правильної відповіді немає.

**25. Хто встановлює форми та методи проведення зовнішнього аудиту?**

- а) аудитор самостійно відповідно до мети аудиту;
- б) замовник на рівні підприємства;
- в) МСА;
- г) встановлені Законом України «Про аудиторську діяльність».



## *Тема 2*

# ОРГАНІЗАЦІЯ АУДИТУ В УКРАЇНІ

- 2.1. *Нормативна база регулювання аудиту в Україні.*
- 2.2. *Управління аудиторською діяльністю в Україні.*
- 2.3. *Порядок створення та функціонування аудиторських фірм.*
- 2.4. *Аудитор, його правовий статус та сертифікація. Професійна етика.*
- 2.5. *Договір на проведення аудиту.*

### **2.1. Нормативна база регулювання аудиту в Україні**

Аудиторська діяльність на міжнародному рівні регулюється Комітетом з міжнародної аудиторської практики (КМАП). Він оприлюднює Міжнародні стандарти аудиту (МСА) та положення про аудит та супутні аудиту послуги з метою встановлення на міжнародному рівні єдиної аудиторської практики.

Стандарти аудиту — це єдині вимоги щодо порядку здійснення, оформлення, оцінки достовірності інформації, кваліфікації, а також регламентації надання окремих супутніх послуг та підготовки результатів аудиту.

МСА мають таку побудову:

1. Загальні положення;
2. Основні поняття і визначення, що використовуються в стандарті;
3. Сутність стандарту;
4. Практичний додаток.

Поряд з цим у кожній країні аудит в тій чи іншій мірі регулюється місцевими нормативними актами. Вони можуть мати силу закону або положень, які розробляються органами регулювання або професійними організаціями окремої країни. За своєю формою та змістом Національні нормативи аудиту і супутніх йому послуг, що прийняті в багатьох країнах є різними. Якщо Національні стандарти відрізняються або суперечать Міжнародним стандартам аудиту за деякими його аспектами, то організації — члени Міжнародної федерації бухгалтерів (МФБ) мають керуватися зобов'язаннями федерації, які передбачені Кодексом МФБ.

Кодексом МФБ передбачено, що організації-члени МФБ повинні дотримуватись принципів діяльності МФБ та включати до

своїх національних стандартів аудиту ті принципи, на яких базуються Міжнародні нормативи аудиту, що розроблені МФБ.

Країнам, які є членами МФБ, дозволено приймати Міжнародні нормативи аудиту за національні нормативи на підставі поданої заяви, розробленої КМАП.

Аудиторська діяльність в Україні регулюється Законом України «Про аудиторську діяльність» від 14.09.2006 р., Стандартами аудиту та Кодексом етики професійних бухгалтерів, положеннями Аудиторської палати України та іншими нормативно-правовими актами.

В Україні до 31.12.1998 р. діяли тимчасові національні нормативи аудиту. Починаючи з 1.01.1999 р. було введено в дію 32 Національні нормативи аудиту, які мали таку класифікацію:

- 1—2 — «Вступний матеріал»;
- 3—8 — «Відповідальність»;
- 9—11 — «Планування»;
- 12—13 — «Внутрішній контроль»;
- 14—22 — «Аудиторські докази»;
- 23—25 — «Використання роботи інших фахівців»;
- 26—27 — «Аудиторські висновки та звіти»;
- 28—29 — «Окремі вимоги до аудиторських висновків та звітів»;
- 30—32 — «Нормативи, які регулюють спеціальні умови проведення аудиту».

Рішенням Аудиторської палати України від 18.04.2003 р. № 122 в якості Національних стандартів були прийняті Міжнародні Стандарти аудиту та етики Міжнародної федерації бухгалтерів.

Для врегулювання питань, які не визначені законодавчо, Аудиторська палата України розробляє окремі положення (наприклад, Положення про сертифікацію аудиторів № 16 від 19.11.2002 р., Положення про постійне обов'язкове удосконалення професійних знань аудиторів України від 23.04.2002 р. № 109 тощо) та інструкції.

Важливу роль відіграють і внутрішньофірмові стандарти аудиту — способи, принципи, методи та прийоми, які розробляються, затверджуються та використовуються конкретною аудиторською фірмою для надання аудиторських послуг та порядку документального оформлення результатів перевірки з метою вдосконалення організації праці аудиторів, контролю за виконанням проведених процедур, підвищення якості надання аудиторських послуг та репутації аудиторської фірми.

Правові засади здійснення аудиторської діяльності в Україні визначаються Законом України «Про аудиторську діяльність» від 14.09.2006 р. (додаток 1) Він має таку структуру:

**Розділ I. Загальні положення.**

*Стаття 1.* Сфера дії Закону.

*Стаття 2.* Законодавство про аудиторську діяльність.

*Стаття 3.* Аудиторська діяльність.

*Стаття 4.* Аудитор.

*Стаття 5.* Аудиторська фірма.

*Стаття 6.* Стандарти аудиту.

*Стаття 7.* Аудиторський висновок та інші офіційні документи.

*Стаття 8.* Обов'язкове проведення аудиту.

*Стаття 9.* Обов'язки суб'єктів господарювання при проведенні аудиту.

**Розділ II. Сертифікація аудиторів і Реєстр аудиторських фірм та аудиторів.**

*Стаття 10.* Сертифікація аудиторів.

*Стаття 11.* Реєстр аудиторських фірм та аудиторів.

Розділ III. Аудиторська палата України.

*Стаття 12.* Повноваження Аудиторської палати України.

*Стаття 13.* Створення Аудиторської палати України.

*Стаття 14.* Діяльність Аудиторської палати України.

*Стаття 15.* Голова Аудиторської палати України.

Розділ IV. Порядок проведення аудиту та надання інших аудиторських послуг.

*Стаття 16.* Загальні умови проведення аудиту та надання інших аудиторських послуг.

*Стаття 17.* Підстави для проведення аудиту та надання інших аудиторських послуг.

Розділ V. Права та обов'язки аудиторів та аудиторських фірм.

*Стаття 18.* Права аудиторів та аудиторських фірм.

*Стаття 19.* Обов'язки аудиторів та аудиторських фірм.

*Стаття 20.* Спеціальні вимоги.

**Розділ VI. Відповідальність аудиторів та аудиторських фірм.**

*Стаття 21.* Цивільно-правова відповідальність аудиторів та аудиторських фірм.

*Стаття 22.* Інші види відповідальності аудиторів та аудиторських фірм.

**Розділ VII. Прикінцеві положення.**

Попередня редакція Закону України «Про аудиторську діяльність» від 22.04.1993 р. містила 30 статей. Зокрема, в оновлений Закон не потрапили такі статті як «Публічна бухгалтерська звіт-

ність» (ст. 8); «Користувачі бухгалтерської звітності» (ст. 9); «Відповідальність за дотримання ведення бухгалтерського обліку» (ст. 11); «Ліцензування аудиторської діяльності» (ст. 13); «Повноваження Аудиторської палати» (ст. 14); «Створення професійної громадської організації аудиторів України» (ст. 17); «Повноваження Спілки аудиторів України» (ст. 18); «Припинення дії сертифікатів і ліцензії» (ст. 27); «Укладання договору на проведення аудиту» (ст. 28); «Подання аудиторського висновку в податкову інспекцію» (ст. 29); «Відповідальність господарюючого суб'єкта при проведенні аудиту» (ст. 30).

При цьому за змістом частина з деяких вилучених статей перейшла в нову редакцію закону і додалися дві нові статті — «Рейстр аудиторських фірм і аудиторів» (ст. 11) і «Голова Аудиторської палати України» (ст. 15).

Дія Закону України «Про аудиторську діяльність» від 14.09.2006 р. не поширюється на аудиторську діяльність державних органів, їх підрозділів та посадових осіб, уповноважених законами України на здійснення державного фінансового контролю (ст. 1 абз. 1). Це означає, що є ще аудит із здійснення держфінконтролю. Це буде сприяти проведенню аудиту податківцями і співробітниками КРУ без їх сертифікації та застосування МСА.

Визначено, що законодавчими регуляторами професійного аудиту виступають: Господарський кодекс України, Закон України «Про аудиторську діяльність», інші нормативно-правові акти і стандарти аудиту. У випадках, якщо міжнародним договором, згода на обов'язковість якого надана Верховною Радою України, встановлено інші правила, ніж ті, що визначені вищезазначеним Законом, то застосовуються правила Міжнародного договору. Це означає підвищення конкурентноздатності іноземних аудиторів на державному або на макрорівні.

Аудиторська палата України уклала з Міжнародною федерацією бухгалтерів Меморандум на переклад та видання українською мовою Стандартів аудиту та етики Міжнародної федерації бухгалтерів (далі — МСА). Рішенням Аудиторської палати України від 18 квітня 2003 р. № 122 Стандарти аудиту та етики Міжнародної федерації бухгалтерів прийняті в якості Національних стандартів аудиту та введені в дію з 1 січня 2004 р.

## **2.2. Управління аудиторською діяльністю в Україні**

Управління аудиторською діяльністю являє собою процес регулювання роботи аудиторських фірм (аудиторів) з метою до-

тримання єдиних методологічних вимог. В різних країнах цей процес має свої особливості.

На даний час існує два підходи до створення нормативно-правової бази регулювання аудиторської діяльності в світі:

1) характерний для країн континентальної Європи та Росії. Держава сама розробляє та затверджує законодавчі акти, нормативи (стандарти) аудиту; здійснює реєстрацію аудиторських фірм (аудиторів); контролює діяльність аудиторських фірм (аудиторів);

2) характерний для таких країн, як США, Англія та деяких інших. Процес регулювання діяльності здійснюється з ініціативи громадських професійних організацій.

Регулювання аудиторської діяльності в Україні здійснюється у відповідності до другого підходу, який одержав назву англо-американського.

З метою об'єднання зусиль аудиторів для захисту їх законних прав, інтересів та сприяння розвитку аудиторської діяльності в Україні було створено Спілку аудиторів України — всеукраїнську професійну громадську організацію (ВПГО «САУ»). На з'їзді аудиторів, який відбувся у Києві 14.02.1992 р. було прийнято її Статут.

Коштами САУ є вступні та членські внески членів САУ; добровільні внески та відрахування трудових колективів; прибутки від діяльності підприємств, заснованих САУ; інші надходження, не заборонені законодавством.

Законом України «Про аудиторську діяльність» визначено правові засади здійснення аудиторської діяльності в Україні, спрямовані на створення системи незалежного контролю з метою захисту інтересів власника. Організаційні питання становлення і розвитку аудиторської діяльності в Україні покладені на ВПГО «Спілка аудиторів України» (САУ).

Всеукраїнська професійна громадська організація «Спілка аудиторів України» має фіксоване індивідуальне членство в особі окремих аудиторів або їхніх колективів. *Індивідуальними* членами САУ можуть бути особи, які мають сертифікат аудитора, визнають Статут САУ, відповідно до нього виконують взяті на себе зобов'язання та сплачують членські внески. *Колективними* членами САУ можуть бути трудові колективи аудиторських фірм.

Члени САУ мають право:

добровільно вступати до САУ та виходити з неї на підставі письмової заяви;

обирати і бути обраними до керівних органів САУ;

брати участь у наукових розробках з питань удосконалення аудиторської діяльності, бухгалтерського обліку, оподаткування та в обговоренні усіх питань діяльності відділення САУ;

вносити пропозиції щодо організації виконання відділенням своїх завдань;

звертатися за допомогою до САУ для захисту своїх законних інтересів;

користуватися інтелектуальним надбанням, матеріально-технічною, інформаційною та організаційною базою САУ відповідно до обсягу свого внеску до її створення.

Члени Співки зобов'язані:

брати активну участь в реалізації завдань САУ, своєчасно та якісно виконувати прийняті рішення;

інформувати відділення про свою діяльність;

надавати пропозиції щодо вирішення існуючих проблем правовими та організаційними заходами;

дотримуватись вимог Статуту САУ, приймати активну участь в її діяльності, виконувати доручення та рішення керівних органів;

членам САУ забороняється бути членом інших організацій, які ставлять перед собою завдання, альтернативні САУ;

своєчасно сплачувати членські внески.

Членство в САУ припиняється у таких випадках:

виходу члена із САУ за його письмовою заявою;

при виключенні із САУ.

Підставами для цього можуть бути невиконання вимог Статуту САУ, несплата членських внесків в порядку і строки, визначені Радою САУ, вчинення дій, що дискредитують діяльність аудитора, не продовження строку дії сертифікату аудитора або зупинення його дії.

Вищим керівним органом Всеукраїнської професійної громадської організації «Співка аудиторів України» є з'їзд делегатів, який скликається один раз на рік. Позачерговий з'їзд ВПГО «САУ» відбувся 26 квітня 2005 р., на якому були прийняті зміни до Статуту Співки, які зареєстровані Міністерством юстиції України 2 серпня 2005 р.

Постійно на засідання Ради Співки аудиторів України запрошуються керівники територіальних відділень Співки.

Для подальшого розвитку аудиторської діяльності в Україні ВПГО «Співка Аудиторів України» забезпечила підготовку нормативної бази сертифікації аудиторів, розробку та впровадження в практику стандартів аудиту, постійне удосконалення професійних знань аудиторів. Особливу увагу Співка аудиторів приділяє

питанням забезпечення незалежності діяльності аудиторів, дотриманню аудиторами норм і стандартів аудиту та вимог Кодексу етики аудитора. Аудиторська палата України та ВПГО «Спілка аудиторів України» мають своє офіційне видання — всеукраїнський журнал «Аудитор України».

Структуру САУ можна представити наступним чином (рис. 2.1).



Рис. 2.1. Структура Спілки аудиторів України

З нагоди 10-річчя створення Спілки аудиторів України Постановою Кабінету Міністрів України від 15 жовтня 2002 р. № 1539 за значний внесок у розвиток аудиторської діяльності, підготовку професійних аудиторів та розроблення норм і стандартів аудиту Спілку аудиторів України нагороджено Почесною грамотою Кабінету Міністрів України з врученням пам'ятного знака.

У 2004 р. за значний внесок у здійснення заходів з реформування бухгалтерського обліку та аудиту і з нагоди професійного свята Спілка аудиторів України і Аудиторська палата України були нагороджені Почесною грамотою Міністерства фінансів України.

Спілці аудиторів України надано право відкривати місцеві осередки. Зараз САУ налічує близько 1500 членів. Спілка має свої відділення в усіх обласних центрах України — 25 відділень.

Із Закону України «Про аудиторську діяльність» в редакції від 14.09.2006 р. вилучено статті, які позиціонували місце Спілки аудиторів України у сфері аудиторської діяльності.

За ініціативи Спілки аудиторів України був підготовлений та прийнятий Верховною Радою 22.04.1993 р. Закон України «Про аудиторську діяльність». Після прийняття цього закону в червні-липні 1993 р. було створено аудиторську палату України (АПУ), діяльність якої регламентується Статутом АПУ (прийнятий на засіданні АПУ 28.10.1993 р., із наступними змінами).

*Аудиторська палата України (АПУ)* була створена у відповідності до Закону України «Про аудиторську діяльність» і функціонує як незалежний самостійний орган на засадах самоврядування з 1993 р. та зареєстрована в Міністерстві юстиції України 20 грудня 1993 р., виконуючи наступні *функції*:

- забезпечення державного регулювання діяльності аудиторських організацій та аудиторів;
- визначення головних напрямів розвитку аудиту в Україні;
- розроблення єдиної методологічної основи, форм і методів проведення аудиту;
- вивчення ринку аудиторських послуг з метою виконання зазначених функцій Аудиторської палати України;
- здійснює методичне керівництво аудиторськими організаціями і аудиторами;
- веде облік аудиторських організацій та аудиторів;
- розробляє положення та інструкції, що регламентують аудиторську діяльність;
- розробляє методичні рекомендації щодо здійснення та координації аудиторської діяльності;



- розробляє кваліфікаційні вимоги до аудиторів та встановлює порядок заняття аудиторською діяльністю;
- організовує проведення екзаменів та атестацій аудиторів;
- розробляє та затверджує тарифи на основні види аудиторських послуг;
- організовує контроль за діяльністю аудиторських фірм та аудиторів;
- вирішує питання щодо позбавлення аудиторів сертифікатів та застосування до них інших заходів згідно із законодавством;
- готує пропозиції та рекомендації щодо зміни чинного законодавства з питань аудиту;
- видає довідкові, інформаційні, наукові та методичні матеріали з аудиту, що входять до компетенції Аудиторської палати України;
- сприяє впровадженню нової техніки та нових інформаційних технологій у сферу аудиторської практики.

Аудиторська палата України є юридичною особою, має свою печатку, емблему та іншу атрибутику, рахунки в банку.

Аудиторська палата України:

- 1) здійснює сертифікацію осіб, які мають намір займатися аудиторською діяльністю;
- 2) затверджує стандарти аудиту;
- 3) затверджує програми підготовки аудиторів та за погодженням з Національним банком України програми підготовки аудиторів, які здійснюватимуть аудит банків;
- 4) веде Реєстр;
- 5) здійснює контроль за дотриманням аудиторськими фірмами та аудиторами вимог Закону України «Про аудиторську діяльність», стандартів аудиту, норм професійної етики аудиторів;
- 6) здійснює заходи із забезпечення незалежності аудиторів при проведенні ними аудиторських перевірок та організації контролю за якістю аудиторських послуг;
- 7) регулює взаємовідносини між аудиторами (аудиторськими фірмами) в процесі здійснення аудиторської діяльності та у разі необхідності застосовує до них стягнення;
- 8) здійснює інші повноваження, передбачені Законом України «Про аудиторську діяльність» та Статутом Аудиторської палати України.

Загальна кількість членів Аудиторської палати України становить 20 осіб. До її складу делегувалися п'ять представників від професійної громадської організації аудиторів України, по одному представникові від Міністерства фінансів України, Головної

державної податкової адміністрації України, Національного банку України, Міністерства статистики України, Міністерства юстиції України та окремих фахівців від навчальних, наукових та інших організацій.

Фахівці від навчальних, наукових та інших організацій делегувалися за їх згодою професійною громадською організацією аудиторів України в кількості п'яти представників і по одному представнику за пропозицією Міністерства фінансів України, Головної державної податкової адміністрації України, Національного банку України, Міністерства статистики України, Міністерства юстиції України.

Законом України «Про аудиторську діяльність» від 14.09.2006 р. змінено порядок формування Аудиторської палати України, і тепер від державних органів до її складу делегується по одному представнику від Міністерства фінансів України, Міністерства юстиції України, Міністерства економіки України, Державної податкової адміністрації України, Національного банку України, Державного комітету статистики України, Державної комісії з цінних паперів та фондового ринку, Державної комісії з регулювання ринків фінансових послуг України, Рахункової палати та Головного контрольно-ревізійного управління України.

Друга десятка — від аудиторів, які мають безперервний стаж роботи з професії не менше 5 років та представників фахових навчальних закладів і наукових організацій.

Порядок делегування представників до Аудиторської палати України визначається з'їздом аудиторів. Тут законодавець замовчує, яка організація аудиторів має проводити такий з'їзд, даючи привід для з'ясування серед аудиторів, які числяться у декількох громадських організаціях аудиторсько-бухгалтерського спрямування, яке їхнє співтовариство найбільш представницьке або легітимне.

Представників державних органів до Аудиторської палати України делегує або колегія, або вищий орган управління (а не на підставі листа депутатів Верховної Ради України). Однак не зрозуміло, чи це мають бути штатні співробітники таких державних органів, чи фахівці, що рекомендуються знову ж таки ними, але з інших, недержавних, організацій.

Свої обов'язки члени АПУ виконують на громадських засадах.

Персональний склад Аудиторської палати України підлягає щорічній ротації (призначення нових членів АПУ на заміну вибувших) в кількості не менше трьох членів. Ротація здійснювала-

ся в період з 1 по 31 жовтня на підставі визначення особистого рейтингу членів Аудиторської палати України шляхом таємного анкетування аудиторів України відповідно до Положення про Ротацію, яке затверджує Аудиторська палата України. Для проведення такого анкетування Аудиторська палата України та Рада САУ на спільному розширеному засіданні створювали комісію з анкетування у складі 8 осіб, в т. ч. 4 членів АПУ та 4 представників САУ. Для забезпечення таємності анкетування АПУ затверджувала єдину форму анкети та журнал видачі анкет, які є документами суворої звітності.

Члени Аудиторської палати України обираються терміном на п'ять років і можуть повторно бути обраними на такий самий термін. Призначення нових членів Аудиторської палати України замість вибулих здійснюється у встановленому порядку з дотриманням вимог Закону України «Про аудиторську діяльність» від 14.09.2006 р.

Законом України «Про аудиторську діяльність» від 14.09.2006 р. введено посаду Голови Аудиторської палати України, який виконує свої повноваження на професійній (платній) основі.

Голова Аудиторської палати України обирається з числа її членів на термін здійснення своїх повноважень члена Аудиторської палати України більшістю голосів від загальної кількості членів Аудиторської палати України.

Його може бути достроково звільнено з посади за рішенням Аудиторської палати України, в інших випадках, передбачених законодавством України.

Повноваження Голови визначаються Статутом АПУ.

Голова забезпечує формування нового складу Аудиторської палати України.

Всі рішення Аудиторською палатою України приймаються на її засіданнях простою більшістю голосів за наявності більш як половини її членів за винятком випадків, передбачених Законом України «Про аудиторську діяльність» від 14.09.2006 р. та Статутом Аудиторської палати України.

Для виконання своїх функцій Аудиторська палата України може створювати комісії із числа її членів, до роботи в яких можуть залучатися експерти, які не є її членами.

Ведення поточних справ в Аудиторській палаті України здійснює Секретаріат, який очолює завідуючий. Він несе персональну відповідальність за ефективне використання майна та коштів АПУ і створення належних умов для виконання функціональних обов'язків її членами.

Аудиторська палата України може створювати на території України регіональні відділення, повноваження яких визначаються Аудиторською палатою України.

Аудиторською палатою України створено 15 регіональних відділень.

Структуру АПУ можна представити наступним чином (рис. 2.2).

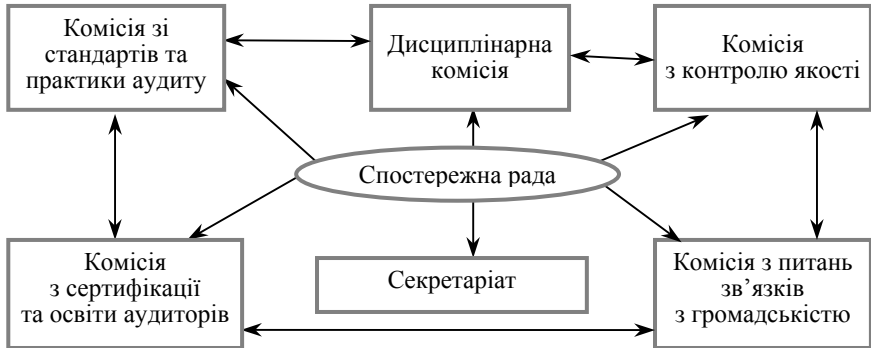


Рис. 2.2. Структура Аудиторської палати України

Законом України «Про аудиторську діяльність» від 14.09.2006 р. стандартам аудиту додано статусу обов'язкових до виконання аудиторами і суб'єктами господарювання. Стандарти аудиту не визначені як сліпе копіювання МСА, а як документ, прийнятий на основі МСА, Кодексу професійної етики та інших нормативно-правових актів.

Аудиторська палата України здійснює заходи з підготовки аудиторів до впровадження в практику проведення аудиту за МСА:

- спільно з USAID підготовлено 60 викладачів для перепідготовки аудиторів;
- затверджені програми удосконалення знань сертифікованих аудиторів;
- створені тренінг-центри та забезпечена перепідготовка усіх аудиторів за програмою вивчення і впровадження МСА в практику аудиту;
- проведені всеукраїнські та регіональні конференції з питань впровадження МСА в практику аудиту.

Проводиться робота з методологічного забезпечення аудиту: підготовлено і видано першу частину коментарів щодо застосування МСА в Україні.

На виконання Плану організаційних заходів з впровадження плану дій Кабінету Міністрів України щодо вдосконалення системи фінансового контролю України, затвердженого Кабінетом Міністрів України 14 листопада 2001 р., Аудиторська палата України започаткувала в 2002 р. щорічне удосконалення професійних знань сертифікованих аудиторів за 40-годинними програмами, затвердженими Аудиторською палатою України та розпочала впроваджувати в Україні використання міжнародного досвіду сертифікації аудиторів і організувати зовнішній контроль за якістю діяльності аудиторів.

Здійснюються такі заходи з організації контролю якості аудиторських послуг:

- у складі Аудиторської палати України створена Комісія АПУ з контролю якості;
- затверджена Національна концептуальна основа забезпечення якості аудиторських послуг в Україні та Положення про здійснення зовнішніх перевірок якості аудиторських послуг в Україні;
- запроваджена система і правила здійснення контролю за якістю аудиту.

Спільно з АТС International Аудиторська палата України здійснює підготовку аудиторів для отримання диплому АССА з міжнародних стандартів фінансової звітності (DiplFR).

Аудиторська палата України з 1999 р. є членом Європейської федерації бухгалтерів і аудиторів.

Станом на 1 липня 2006 р. Аудиторською палатою України сертифіковано 6049 аудиторів, включено до Реєстру аудиторських фірм та аудиторів, які одноособово надають аудиторські послуги — 1517, аудиторських фірм та 728 аудиторів — приватних підприємців.

### **2.3. Порядок створення та функціонування аудиторських фірм**

У відповідності до ст. 4 Закону України «Про аудиторську діяльність» від 14.09.2006 р. № 140-V аудитор має право займатися аудиторською діяльністю як фізична особа — підприємець або у складі аудиторської фірми.

Основною структурною одиницею аудиторської служби виступає аудиторська фірма — юридична особа, створена відповідно до законодавства, яка здійснює виключно аудиторську діяль-

ність, що дозволена Законом України «Про аудиторську діяльність».

Аудиторські фірми можуть створюватись на основі будь-яких форм власності (крім 100 % державної). До складу аудиторської фірми можна залучати спеціалістів, які не є аудиторами, але так, щоб не порушити спеціальних вимог Закону України «Про аудиторську діяльність». Так, загальна частка засновників (учасників, акціонерів), які не є аудиторами в статутному фонді не може перевищувати 30 %. В різних країнах ця частка не є однаковою. Так, у Росії — не більше 49 %, у Німеччині, Франції — 25 %. Аудиторська фірма має право здійснювати аудиторську діяльність лише за умови, коли в ній працює хоча б один сертифікований аудитор. Керівником аудиторської фірми може бути тільки сертифікований аудитор.

Згідно законодавства Російської Федерації до штату аудиторської організації має входити не менше п'яти аудиторів. При цьому не менше 50 % кадрового складу повинні складати громадяни РФ, які постійно проживають на території Росії. Якщо керівником аудиторської фірми є іноземний громадянин, то частка російських громадян у кадровому складі фірми повинна складати не менше 75 %.

Аудитори (аудиторські фірми) не можуть займатися якою-небудь підприємницькою діяльністю, крім аудиторської та іншої, пов'язаної з нею діяльністю.

За характером діяльності аудиторські фірми можна класифікувати на дві категорії:

1) *універсальні* — фірми, які мають право здійснювати декілька видів обов'язкового аудиту та займаються різноманітними видами робіт: організацією аудиторських перевірок в сфері загального, банківського, страхового, біржового аудиту, надання послуг по постановці, відновленню та веденню обліку, аналіз господарської діяльності, оцінка активів та пасивів підприємств, консультування по питаннях фінансового, управлінського та податкового обліку, проведення навчання по бухгалтерському обліку і аудиту, комп'ютеризації обліку, підбір та тестування бухгалтерських кадрів тощо;

2) *спеціалізовані* — фірми, які виконують більш вузьке коло робіт.

Незалежно від того, чи є фірма універсальною або спеціалізованою, вона обов'язково повинна виконувати основний вид послуг — проведення обов'язкового аудиту, в іншому разі вона не може називатися аудиторською фірмою.

За кількістю послуг, які надаються, аудиторські фірми поділяють на великі, середні та малі. Основним критерієм, як правило, виступає виручка від реалізації. Універсальні фірми частіше за все бувають великими та середніми.

Аудитори та інші фахівці, які вирішили створити аудиторську фірму, рішення про це приймають на загальних зборах, де одночасно обговорюють такі питання, як: мета, види діяльності, розмір внесків до статутного капіталу, інші майнові і фінансові питання, права і обов'язки учасників фірми, органи управління тощо. Після узгодження організаційних питань, члени майбутньої аудиторської фірми складають засновницький договір та статут.

У засновницькому договорі вказуються такі дані: місце і дата його складання; перелік усіх членів із зазначенням їх адреси; найменування фірми; мета, види діяльності та юридична адреса фірми; розмір статутного капіталу, індивідуальний розмір вкладу кожного члена у його створення; права і обов'язки членів фірми; розподіл і використання прибутку; умови і порядок ліквідації фірми. Цей договір підписується всіма членами-засновниками, підписи яких засвідчуються нотаріально.

Тут же на зборах приймається *статут фірми*, в якому передбачають такі пункти: склад учасників і засновників; місцезнаходження; мета і види діяльності; майно, фонди і прибуток фірми; порядок збільшення (зменшення) статутного капіталу; права і обов'язки засновників (учасників); організація і оплата праці; органи управління, їх функції та компетенція; контроль за діяльністю фірми; припинення діяльності та ліквідація фірми. Статут має бути зареєстрований в місцевих органах влади, Державній податковій інспекції, відділі статистики, управлінні Пенсійним фондом України. Він подається до установи банку, де передбачається відкрити поточний рахунок.

При створенні аудиторської фірми треба розробити стратегію (програму) діяльності, організаційну структуру аудиторської фірми, в якій передбачають відділи (аудиту, консалтингу тощо) та інші підрозділи, підбирають їх керівників, визначають кількісний та якісний склад фахівців, порядок формування нормативної бази (може бути призначена спеціальна особа, яка займатиметься систематизацією нормативних актів, вестиме картотеку нормативних документів), створити належну матеріально-технічну базу (приміщення під офіс, придбання меблів та оргтехніки, транспорт).

Аудиторські фірми, які працюють на ринку аудиторських послуг в Україні, можна згрупувати наступним чином:

— фірми «великої четвірки» («Прайс Вотерхаус» (Price Waterhouse); «Ділойт і Туш»(Deloitte and Touch); «Ернст і Янг»(Ernst and Joung); КМППГ(KMPG)) та інші зарубіжні аудиторські та консалтингові фірми — мають офіси у багатьох країнах світу, в т. ч. і в багатьох містах України, вони виконують найбільший обсяг послуг по аудиту і проводять аудит майже всіх найбільших компаній України. Зарубіжні інвестори визнають аудиторський висновок тільки цих фірм, тому їх послуги коштують дорожче;

— великі українські аудиторські фірми — універсальні українські фірми, які виконують різноманітні послуги, багато з них мають філіали в багатьох містах України і успішно конкурують з фірмами «великої четвірки»;

— середні та малі аудиторські фірми — мають штат близько 25 чоловік та один офіс, проводять обов'язковий аудит і надають супутні послуги переважно для невеликих підприємств.

Структурними підрозділами аудиторської фірми можуть бути:

- відділ аудиту;
- відділ обліку;
- відділ консультацій;
- відділ інших видів аудиторських послуг.

Типова структура західної аудиторської фірми передбачає такі посади:

— *партнер*, професійними обов'язками якого є: оцінка роботи персоналу; прийняття рішень щодо висновку; видача аудиторського висновку; проведення зустрічей із замовниками; рішення проблем з професійними організаціями;

— *менеджер*, який здійснює контроль за роботою старших аудиторів, асистентів; підведення підсумків їх роботи; зустрічі з керівництвом клієнтів; підготовку пропозицій щодо змісту аудиторського висновку;

— *старший аудитор*, який здійснює керівництво роботою асистентів, підведення підсумків їхньої роботи; роботу із середньою ланкою керівництва клієнта;

— *асистенти аудитора*, що виконують окремі аудиторські процедури і збір аудиторських доказів.

Професіональних співробітників українських аудиторських фірм по виконанню функцій можна поділити на такі групи:

- керівники аудиторських перевірок;
- старші аудитори (керівники ланок та бригад);



- рядові учасники аудиторських перевірок;
- інші спеціалісти (бухгалтери-експерти, програмісти, економісти і т. д.).

Великі та середні аудиторські фірми, як правило, мають складну структуру управління, яка включає відділи (бюро). Керівник фірми має декількох заступників, які очолюють різні відділи. Так, наприклад, заступник керівника по загальним питанням може очолювати комерційний, адміністративно-господарський, редакційно-видавничий відділи, а також відділ зв'язку з філіалами та представництвами. Заступник по методології аудиту та наданню супутніх аудиту послуг, як правило, керує відділами загального, банківського, страхового аудиту, аудиту інвестиційних інститутів, відділом супутніх послуг, а також розробкою внутрішньофірмових стандартів.

Невеликі аудиторські фірми мають спрощену дворівневу систему управління — керівник аудиторської фірми (керівник перевірки) та рядові аудиторі.

Ефективне функціонування аудиторської фірми залежить від організації праці її співробітників. Кадрове забезпечення аудиторських фірм може відбуватись шляхом підготовки власних кадрів за рахунок фірми або найму співробітників певної кваліфікації на тимчасову або постійну роботу.

Особливо важливим при підборі кадрів є глибоке знання кандидатами діючого законодавства, нормативних та інших документів. В аудиторській фірмі має бути передбачена організація системи неперервного навчання і оновлення знань. Як правило, робочий день у фірмах розпочинається з читання економічної періодики, оновлення бази даних інформаційно-правової системи і вивчення надійшовших документів, а також їх обговорення.

Не всі спеціалісти аудиторської фірми повинні бути задіяні на перевірках — на фірмі має бути «мозковий центр», який відповідає за широту поглядів аудиторської фірми та її перспективи. В невеликих фірмах це, як правило, керівник фірми або його заступник, який відвідує семінари, які проводяться Міністерством фінансів України, Державною податковою адміністрацією України тощо, передає досвід та знання іншим співробітникам, готує відповіді на складні питання клієнтів. У великих фірмах до «мозкового центру» входять не тільки кваліфіковані аудиторі, а й юрист, спеціаліст по роботі з інформаційною системою, спеціаліст, який відповідає за зв'язки із зовнішніми організаціями. Тому аудиторі, які працюють у клієнтів, не витрачають час на розробку складних питань, а, вивчивши проблеми клієнта, пові-

домляють про них фірмі та одержують від «мозкового центру» детальну відповідь на свій запит.

До складу працівників аудиторської фірми можуть входити і не сертифіковані спеціалісти-асистенти. Найчастіше ними стають студенти вузів, що дає фірмі можливість підбирати собі кадри під час їх практики (стажування).

Найважливішим елементом наукової організації праці аудиторів є формування аудиторських команд, залучення висококваліфікованих аудиторів та експертів, не порушуючи основних етичних принципів аудиту (зокрема, конфіденційності).

Важливе значення для аудиторських фірм має технічне оснащення — наявність персональних комп'ютерів, інформаційного, правового і програмного забезпечення.

Право на здійснення аудиторської діяльності аудиторська фірма набуває з моменту включення її до Реєстру аудиторських фірм та аудиторів, що посвідчується свідоцтвом відповідного зразка (попередня редакція Закону від 22.04.1993 р. зобов'язувала мати ліцензію (дозвіл) на здійснення аудиторської діяльності).

У відповідності до ст. 11 Закону, Реєстр являє собою базу даних, яка містить інформацію про аудиторські фірми та аудиторів, які займаються аудиторською діяльністю індивідуально як фізичні особи — підприємці.

Порядок ведення цього Реєстру визначається та забезпечується Аудиторською палатою України. Не рідше одного разу на рік він публікується у фаховому виданні Аудиторської палати України. За включення до Реєстру справляється плата у розмірі, встановленому Аудиторською палатою України.

У новому Законі України «Про аудиторську діяльність» від 14.09.2006 р. немає посилання на можливість здійснювати аудит об'єднанням аудиторів, а є лише дозвіл працювати як приватному підприємцю або у складі аудиторської фірми. У такий спосіб ліквідовано раніше існуючу можливість об'єднуватися аудиторам та аудиторським фірмам для спільної перевірки без створення юридичної особи.

Аудиторські фірми (аудитори) мають право (ст. 18 Закону України «Про аудиторську діяльність» від 14.09.2006 р.; далі — Закон):

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

отримувати необхідні документи, які мають відношення до предмета перевірки і знаходяться як у замовника, так і у третіх осіб.

Треті особи, які мають у своєму розпорядженні документи стосовно предмета перевірки, зобов'язані надати їх на вимогу аудитора (аудиторської фірми). Зазначена вимога повинна бути офіційно засвідчена замовником;

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

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

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

Аудиторські фірми (аудитори) зобов'язані (ст. 19 Закону):

в аудиторській діяльності дотримуватись вимог цього Закону та інших нормативно-правових актів, стандартів аудиту, принципів незалежності аудитора та відповідних рішень Аудиторської палати України;

належним чином проводити аудит та надавати інші аудиторські послуги;

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

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

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

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

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

Відповідальність аудиторської фірми конкретизується Статутом, умовами договору із замовниками, а також контрактами між аудиторами та аудиторськими фірмами. За неналежне виконання своїх зобов'язань аудиторська фірма (аудитор) несе майнову та іншу цивільно-правову відповідальність (ст. 21 та 22 Закону) відповідно до договору та Закону. Розмір майнової відповідальності аудиторських фірм (аудиторів) не може перевищувати фактично завданих замовнику збитків з їх вини. Усі спори стосовно неви-

конання умов договору, а також спори майнового характеру між аудиторською фірмою (аудитором) вирішуються у встановленому законом порядку.

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

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

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

## **2.4. Аудитор, його правовий статус та сертифікація. Професійна етика**

Залежно від суб'єкта здійснення аудиторської перевірки аудит поділяють на *внутрішній* та *зовнішній*.

*Суб'єктом внутрішнього аудиту* виступає кваліфікований працівник підприємства, який є його штатним працівником, призначається керівником господарюючого суб'єкта і підзвітний йому. Внутрішній аудитор не зобов'язаний мати сертифікат, його діяльність не підпадає під вимоги Закону України «Про аудиторську діяльність».

*Суб'єктом зовнішнього аудиту* можуть бути фізичні особи (аудиторські фірми), які мають сертифікат аудитора та включені до Реєстру аудиторських фірм та аудиторів. Діяльність суб'єктів зовнішнього аудиту регулюється Законом України «Про аудиторську діяльність» від 14.09.2006 р.; Міжнародними стандартами аудиту; Кодексом професійної етики аудиторів України.

Згідно із ст. 4 Закону, та ст. 364 Господарського кодексу України аудитором може бути фізична особа, яка має сертифікат, що визначає її кваліфікаційну придатність на заняття аудиторською діяльністю на території України. Умови та порядок сертифікації аудиторів визначаються вищим органом управління аудиторською діяльністю — Аудиторською палатою України, яка намагається постійно вдосконалювати процес сертифікації аудиторів, підвищувати рівень їх підготовки. Порядок сертифікації аудиторів, які здійснюватимуть аудит банків, затверджується Аудитор-

ською палатою України за погодженням з Національним банком України.

Сертифікація — це визначення кваліфікаційної придатності аудиторів. Сертифікат є офіційним документом, який засвідчує право особи на здійснення аудиту підприємств і господарських товариств (серія «А») та банків (серія «Б») на території України.

Право на отримання сертифіката є у фізичних осіб, які мають вищу економічну або юридичну освіту (не нижче освітньо-кваліфікаційного рівня спеціаліста або магістра), документ про здобуття якої визнається в Україні, необхідні знання з питань аудиту, фінансів, економіки та господарського права, досвід роботи не менше трьох років підряд на посадах ревизора, бухгалтера, юриста, фінансиста, економіста, асистента (помічника) аудитора.

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

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

Умови та порядок сертифікації аудиторів встановлює Положення про сертифікацію аудиторів, затверджене рішенням АПУ від 19.11.2002 р. (протокол № 116) з наступними змінами і доповненнями.

Згідно з вимогами Закону України «Про банки та банківську діяльність» від 7.12.2000 р. № 2121-III аудиторська перевірка банку здійснюється аудитором, який має сертифікат НБУ на аудиторську перевірку банківських установ. Умови сертифікації аудиторів банків визначено в Положенні про сертифікацію аудиторів банків, затвердженого постановою Правління НБУ від 09.09.2003 р. № 388.

Раніше АПУ видавала сертифікати як серії «А», так і серії «Б». Сьогодні сертифікат серії «Б» видається відповідною структурою НБУ.

Згідно з Положенням про сертифікацію аудиторів особа, що має намір отримати сертифікат аудитора серії «А», подає до АПУ (в одному примірнику) або до регіонального відділення АПУ (в двох примірниках) такі документи:

- заяву за встановленою формою;
- копію диплома, завіреного в установленому порядку (нотаріально або за останнім місцем роботи кандидата);
- копію трудової книжки, завірену в установленому порядку (нотаріально; за останнім місцем роботи або в центрі зайнятості);
- документ про оплату сертифікації.

Подані претендентом документи реєструються Секретаріатом Аудиторської палати України або Регіональним відділенням Аудиторської палати України у спеціальному журналі з видачею йому розписки.

Комісія з сертифікації та підготовки аудиторів АПУ або комісія з сертифікації регіональних відділень АПУ розглядають документи, подані кандидатами для підтвердження освіти і досвіду практичної роботи та видають (не видають) дозвіл на участь у кваліфікаційних іспитах.

Відмова у наданні дозволу на участь у кваліфікаційному іспиті може бути надана кандидату в разі невідповідності його освіти або досвіду практичної роботи вимогам Закону України «Про аудиторську діяльність», а також ненадання документа про оплату сертифікації.

Для проведення іспитів Аудиторською палатою України створюються кваліфікаційні комісії у складі п'яти членів Аудиторської палати України кожна. Організаційне забезпечення роботи комісій покладено на Секретаріат Аудиторської палати України і кожне регіональне відділення Аудиторської палати України. Засідання комісії по проведенню іспитів очолює голова, функції якого виконують по черзі всі члени комісії в алфавітному порядку їх прізвищ. За результатами складання іспитів комісією приймається рішення простою більшістю голосів. При рівності голосів перевага віддається рішенню, за яке проголосував головуючий. Рішення приймається у формі «Іспит складено» або «Іспит не складено».

Результати іспиту заносяться в Протокол (окремо по кожній особі), який підписують всі члени екзаменаційної комісії. При цьому регіональні відділення Аудиторської палати України Протоколи складають у двох примірниках, один з яких не пізніше п'яти днів після складання іспиту передається до Аудиторської палати України. Рішення екзаменаційної комісії повідомляється особам, які склали іспит, у день його складання. Дані сертифікації заносяться до книги реєстрації та комп'ютерну базу даних. Видача сертифікатів здійснюється Секретаріатом Аудиторської палати України після затвердження Аудиторською палатою України протоколів проведення іспитів.

Бланк сертифікату є бланком суворої звітності. Реквізитами сертифіката є:

- серія і номер сертифіката;
- прізвище, ім'я та по батькові аудитора;
- дата, номер рішення Аудиторської палати України про затвердження протоколів проведення іспитів;
- строк дії сертифіката.

Сертифікат підписує Голова Сертифікаційної комісії та завідуючий Секретаріату Аудиторської палати України. Він реєструється у книзі обліку сертифікатів Аудиторської палати України. Отримання сертифіката засвідчується підписом аудитора у цій книзі.

Зразок сертифікату наведено нижче.

Після одержання сертифікату аудитора України, аудитори зоб'язані виголосити клятву аудитора, яка адресується керівникові атестаційної комісії Аудиторської палати України. Після усного виголошення клятви, аудитор підписує її текст.

*Текст клятви*

*«Я, (ім'я, прізвище), виголошую клятву аудитора і урочисто обіцяю виконувати свої професійні обов'язки з честю і гідністю, дотримуватися законів України, стандартів аудиту, Кодексу професійної етики аудиторів України і вимагати дотримання їх іншими».*

Дата Підпис

Зразок

<p>АУДИТОРСЬКА ПАЛАТА УКРАЇНИ Сертифікат аудитора Серія А № 002965 Громадянину (ці) <b>Шпак Тетяні Володимирівні</b> На підставі Закону України «Про аудиторську діяльність» за рішенням Аудиторської палати України № 25 від 03.11.2002 р. <i>Присвоєна кваліфікація аудитора з правом здійснення аудиту підприємств та господарських товариств, за винятком банків</i> Сертифікат чинний до 03.11.2005 р. Реєстраційний № 999</p>	<p>1. Рішенням АПУ від <b>3 листопада 2005</b> р. № <b>99</b> термін дії сертифіката подовжено до «<b>3</b>»<b>листопада 2010</b> р. Голова Комісії () Завідуючий секретаріатом () М.П. Реєстраційний № _____ 2. Рішенням АПУ від «__» _____20__ р. №__ термін дії сертифіката подовжено до «__» _____20__ р. Голова Комісії () Завідуючий секретаріатом () М.П. Реєстраційний № _____</p>
---	--

Кваліфікаційний іспит проводиться щокварталу у день, визначений Аудиторською палатою України.

Іспити проводяться у два етапи:

1) письмове тестування за переліком запитань, затвердженим Аудиторською палатою України (тести мають вигляд питань, які дають змогу вибрати правильну відповідь з чотирьох тверджень);

2) письмове розв'язання ситуаційного завдання (завдання з вирішення ситуаційних аудиторських проблем).

Перший етап іспитів проводить Аудиторська палата України або її регіональні відділення, а другий — тільки Аудиторська палата України.

До другого етапу допускаються кандидати, які набрали не менш як 70 % вірних відповідей за результатами тестування.

Кандидати, екзаменаційні роботи другого етапу кваліфікаційного іспиту яких оцінені в:

60 і більше балів — здобули право на отримання сертифікату аудитора;

50—59 балів — здобули право на повторне складання другого етапу кваліфікаційного іспиту на загальних умовах в термін до одного року;

49 і менше балів — є такими, що не склали кваліфікаційний іспит і мають право на повторне складання іспиту на загальних умовах не раніше як через рік. У цьому випадку складений успішно перший етап іспиту зараховується кандидату при складанні кваліфікаційного іспиту вдруге, якщо після успішного складання першого етапу іспиту минуло не більш як 1,5 року.

Після затвердження Аудиторською палатою України результатів іспиту Секретаріат Аудиторської палати України здійснює видачу сертифікатів. Термін чинності сертифіката не може перевищувати п'ять років.

Аудитори, термін чинності сертифікатів яких закінчується, не раніше як за три і не пізніше як за один місяць до закінчення цього терміну, мають подати до секретаріату Аудиторської палати України (в одному примірнику) чи до регіонального її відділення (у двох примірниках) такі документи:

- заяву про продовження дії сертифіката встановленого зразка;

- копію трудової книжки, завірену в установленому порядку;

- сертифікат, термін дії якого закінчується;

- копію свідоцтв про щорічне удосконалення професійних знань (за період чинності сертифіката);

- документ про внесення плати за продовження сертифіката.



У відповідності до Закону України «Про аудиторську діяльність» від 22.04.1993 р. продовження чинності сертифіката аудитора було можливе через:

- складання аудитором кваліфікаційного іспиту;
- проходження аудитором співбесіди;
- без проходження аудитором співбесіди або складання кваліфікаційного іспиту.

Продовження сертифіката аудитора було можливе без проходження аудитором співбесіди або складання іспиту у разі, якщо:

- аудитор працював за фахом (аудитором) за основним місцем роботи не менше трьох років протягом терміну чинності сертифіката;
- щороку протягом терміну чинності сертифіката удосконалював професійні знання за програмою, затвердженою Аудиторською палатою України;
- не мав стягнень з боку Аудиторської палати України.

Продовження сертифікату шляхом проходження аудитором співбесіди було можливе у разі, якщо:

- аудитор працював за фахом (аудитором) від двох до трьох років або за сумісництвом не менше трьох років;
- щороку протягом терміну чинності сертифіката удосконалював професійні знання за програмою, затвердженою Аудиторською палатою України;
- до аудитора не застосовувались стягнення щодо обмеження здійснення аудиторської діяльності.

Для продовження терміну чинності сертифіката комісії з сертифікації призначали складання аудитором кваліфікаційного іспиту в разі:

- підтвердження аудитором у періоді після отримання сертифіката досвіду практичної роботи за фахом (аудитором) менше ніж два роки;
- невиконання вимог щорічного удосконалення професійних знань;
- прострочення аудитором встановлених термінів для подання документів на продовження дії сертифіката до АПУ або її регіональних відділень;
- наявності незаперечних претензій до аудитора з боку АПУ або державних органів контролю щодо здійснення аудиторської діяльності;
- застосування до аудитора відповідних стягнень щодо обмеження здійснення аудиторської діяльності.

Законом України «Про аудиторську діяльність» від 14.09.2006 р. ліквідовано право на автоматичне продовження сертифіката че-

рез безперервне підвищення кваліфікації, лекції або видання книг. Тепер продовження терміну чинності сертифіката буде здійснюватися через п'ять років за підсумками контрольного тестування за фахом (з предметів аудит, фінанси, економіка, господарське право) у порядку, встановленому Аудиторською палатою України. В таких умовах підвищення кваліфікації має сенс тільки для тих, хто дійсно хоче бути конкурентноздатним на ринку аудиторських послуг. Аудиторська палата України має знайти правове рішення для збереження (нехай у видозміненому варіанті) обов'язковості підвищення кваліфікації (наприклад, набору певної суми балів для заліку як контрольних тестів), тоді сама ідея підвищення кваліфікації у вітчизняних умовах буде і далі розвиватися.

Видачу сертифікатів, термін чинності яких подовжено згідно з рішенням Аудиторської палати України, здійснює Секретаріат Аудиторської палати України. У сертифікаті зберігається початковий номер та серія, дата і номер рішення АПУ про видачу сертифіката, термін чинності сертифіката, а також проставляється номер протоколу АПУ, дата і термін, на який продовжено чинність сертифіката.

Аудитори, які не з'явилися на іспит з приводу подовження дії сертифіката в призначений Секретаріатом Аудиторської палати України строк без повідомлення про поважну причину неявки, повинні скласти іспит в будь-який час на загальних підставах сертифікації, оплачуючи за сертифікацію. Повернення плати за розгляд матеріалів відносно подовження дії сертифіката не проводиться.

Усі сертифіковані аудитори України згідно з Положенням про сертифікацію аудиторів зобов'язані щорічно проходити навчання за програмою в обсязі 40 годин, затвердженою Аудиторською палатою України. Без дотримання цієї вимоги дія сертифіката аудитора після закінчення його строку не продовжується. До речі, аудиторам зараховується проходження навчання (що підтверджується відповідною довідкою, сертифікатом, дипломом) лише у разі проведення занять тими навчальними закладами, які уклали договір з Аудиторською палатою України і подали повний пакет документів, зазначених у Положенні про постійне обов'язкове удосконалення професійних знань аудиторів України (рішення АПУ від 22.06.2001 р., протокол № 102).

Для проведення постійного обов'язкового удосконалення професійних знань аудиторів викладацький склад формується із числа осіб, які викладають відповідні дисципліни у вищих навча-

льних закладах освіти (не нижче третього рівня акредитації) або практикуючих аудиторів.

Аудиторська палата України рішенням від 02.02.2006 р. № 159/3 затвердила наступні програми удосконалення професійних знань аудиторів України: «Управлінський облік», «Порівняльний аналіз практичного застосування МСФЗ та П(С)БО», «Незалежність, професійна етика, контроль якості аудиторських послуг», «Практика застосування принципів корпоративного управління» та виклала у новій редакції такі програми: «Фінансовий аналіз в аудиторській практиці», «Практика застосування «Міжнародних стандартів аудиту, надання впевненості та етики» в якості Національних стандартів аудиту», «Бухгалтерський облік та фінансова звітність за міжнародними стандартами».

Вони передбачають проведення лекційних та практичних занять (включаючи тестування).

Проходження навчання зараховується лише тим слухачам, які відповідали не менше ніж на 60 % запропонованих запитань.

Свідцтво про постійне удосконалення професійних знань аудиторів підписує голова Комісії з сертифікації та підготовки аудиторів і завідувач Секретаріату Аудиторської палати України.

Статтею 22 Закону України «Про аудиторську діяльність» від 22.04.1993 р. і п. 2.2.7 Статуту Аудиторської палати України до аудиторів за неналежне виконання своїх професійних обов'язків Аудиторською палатою України можуть бути застосовані стягнення у вигляді:

попередження;

зупинення чинності сертифіката на строк до одного року;

анулювання сертифіката, виключення з Реєстру.

Розгляд питань про застосування стягнень здійснюється (як правило, в присутності аудитора) на підставі рішення суду у випадках порушення міжнародних стандартів аудиту та кодексу етики аудитора.

*Попередження* оформляється рішенням Аудиторської палати України з письмовим повідомленням аудитора. Повторне порушення є підставою для припинення дії сертифіката або його анулювання.

*Припинення дії сертифіката на строк до одного року* означає заборону на проведення аудиту і надання аудиторських послуг на визначений термін за рішенням Аудиторської палати України, яке вступає в силу за моменту публікації в пресі. Припинення дії сертифіката здійснюється у випадках:

порушення діючого законодавства України, міжнародних стандартів аудиту;

невиконання аудитором у певний строк зауважень Аудиторської палати України.

*Анулювання сертифіката* здійснюється за рішенням Аудиторської палати України у випадках:

систематичного і грубого порушення діючого законодавства України, міжнародних стандартів аудиту;

невиконання вимог Аудиторської палати України щодо усунення тих порушень, на підставі яких було зроблено попередження або припинена дія сертифіката строком до одного року;

рішення суду, яким заборонена діяльність аудитора;

встановлення фактів представлення недостовірної інформації у документах, які пред'являлись для видачі сертифіката;

за ініціативою аудитора (особистого повернення сертифіката);

за інших підстав, які передбачені діючим законодавством України та нормативними актами Аудиторської палати України.

Анулювання сертифіката здійснюється шляхом відзиву сертифіката і заборони на проведення аудиторської діяльності на території України протягом п'яти років.

Витяг з рішення Аудиторської палати України про попередження аудитора, припинення дії сертифіката чи його анулювання направляється поштою або вручається персонально аудитору, а також до Регіонального відділення Аудиторської палати України з обов'язковим оприлюдненням у спеціальних виданнях в 10-денний термін з дня винесення рішення.

Анульований сертифікат аудитор зобов'язаний у 10-денний термін з моменту отримання витягу з рішення Аудиторської палати України та з моменту публікації у пресі повернути до Секретаріату Аудиторської палати України.

Рішення Аудиторської палати України про накладання стягнень або анулювання сертифіката може бути оскаржено в суді.

У Законі України «Про аудиторську діяльність» від 14.09.2006 р. порядок припинення чинності сертифіката не визначено.

Якщо в продовженні дії сертифікату відмовлено, то це фіксується в протоколі АПУ. Таке рішення Секретаріат АПУ в письмовій формі повідомляє особі, яка подавала таке клопотання.

Сертифікати, строк дії яких закінчився, знищуються по акту, в якому зазначається серія сертифікату, його номер, прізвище, ім'я, по-батькові особи, на ім'я якої він був виписаний, період, на протязі якого він діяв. Акт підписує Голова Комісії та завідуючий Секретаріатом АПУ і затверджує Голова Спостережної ради. Це документ постійного зберігання.

Аудиторська діяльність має свій етичний кодекс. Етична проблема виникає у випадку, коли аудитору треба самостійно зробити вибір. В цьому випадку етичною поведінкою буде така, яка більш корисна та відповідатиме моральним нормам і принципам професійної етики.

У професійній сфері існує два етичних аспекти:

- 1) загальна етика (духовний аспект);
- 2) професійна етика (практичний аспект).

Професійна етика визначає загальні приписи щодо ідеальних форм поведінки працівників відповідних професій. Вони акцентують увагу на встановленні правил діяльності та потребують високого рівня професіоналізму.

В Україні рішенням АПУ від 18.04.2003 р. запроваджено в дію Кодекс етики професійних бухгалтерів Міжнародної федерації бухгалтерів. Головним завданням цього документу є встановлення етичних вимог для аудиторів-практиків з метою забезпечення гарантії високої якості їхньої роботи та задоволення інтересів суспільства та держави. Він запроваджує фундаментальні принципи етики та правила надання аудиторських послуг, які є обов'язковими для виконання усіма аудиторами.

Для досягнення поставленої мети аудитор під час надання аудиторських послуг повинен дотримуватись таких фундаментальних засад:

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

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

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

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

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

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

*професійна поведінка* — аудитор повинен створювати і підтримувати добру репутацію професії, не вдаватися до будь-яких дій, які можуть дискредитувати її;

*професійні норми та технічні стандарти* — аудитори зобов'язані з належною старанністю і увагою виконувати інструкції та вказівки клієнта або роботодавця (внутрішній аудитор), дотримуючись вимог об'єктивності, незалежності, чесності та чинного законодавства.

Дотримання цих вимог контролюється Аудиторською палатою України в межах її компетенції. У разі недотримання вимог професійної етики Аудиторська палата України має право позбавити аудиторську фірму (аудитора) права займатися аудиторською діяльністю на визначений нею термін. Аудитор має право оскаржити рішення Аудиторської палати України у суді.

## **2.5. Договір на проведення аудиту**

*Договір* — це домовленість двох або більше сторін, спрямована на встановлення, зміну або припинення цивільних прав та обов'язків. Основним нормативно-правовим документом, який регулює укладання аудиторського договору, є Цивільний кодекс (ЦК) України. Договір на надання послуг, в т. ч. і платних, ЦК України включений до системи договірних зобов'язань.

Правовідносини, які виникають між сторонами при наданні аудиторських послуг, суттєво відрізняються від правовідносин з приводу інших цивільно-правових договорів, наприклад, договорів підряду. Дія норм ЦК відіграє рішучу роль при розробці форми та змісту договору про надання аудиторських послуг. Окремі статті ЦК носять імперативний характер, а інші — диспозитивний. Господарюючі суб'єкти не можуть не дотримуватись імперативних норм, тобто ними треба керуватися так, як зазначено в ЦК. Норми, які носять диспозитивний характер, діють тоді, коли інше не встановлено договором. Іншими словами, якщо в договорі передбачений певний вид відповідальності, то може наступити тільки той, що зазначений в ньому.

Будь-які взаємовідносини між суб'єктами підприємницької діяльності починаються із звернення та переддоговірного пе-

репису, коли одна сторона звертається з проханням надати їй визначені послуги, а інша висловлює згоду (відмову) на їх надання.

У відповідності до статті 17 Закону України «Про аудиторську діяльність» замовник має право вільного вибору аудитора (аудиторської фірми). У зв'язку із значною кількістю аудиторських фірм, що функціонують в Україні, а також одноосібних аудиторів, перед суб'єктами господарювання постає проблема вибору аудитора або аудиторської фірми.

Для цього підприємства можуть користуватися наступними критеріями:

1. Наявність дозволу на здійснення аудиту.
2. Перелік послуг, що надаються.
3. Рівень цін на послуги та їх якість.
4. Стаж роботи на ринку.
5. Досвід персоналу, його кількість.
6. Найбільші клієнти фірми.
7. Наявність філій у регіонах.

Аудиторські фірми (аудитори) зі свого боку вивчають такі питання:

1. Існування причин, через які недоцільно надавати послуги даному клієнту.
2. Перелік послуг, які бажає одержати замовник, та дотримання вимог МСА при їх наданні.
3. Репутація потенційного клієнта, його керівництва.

Укладанню договору може передувати обмін листами між аудитором та клієнтом. Обравши фірму, після попередньої усної узгодженості, сторона, яка зацікавлена у наданні аудиторських послуг складає і надсилає аудиторській фірмі (аудитору) іменний лист-пропозицію про проведення аудиту. В ньому зазначається мета проведення аудиту, перелік завдань, які необхідно вирішити під час аудиту, бажаний масштаб перевірки тощо.

Отримавши таку пропозицію, аудиторська фірма (аудитор) оцінює можливість виконання роботи і в разі погодження з прийняттям на себе зобов'язань надсилає потенційному клієнту лист-зобов'язання про погодження на здійснення аудиту, або лист-відповідь — у разі відмови від запропонованої їй (йому) роботи.

До вибору клієнта аудиторська фірма (аудитор) повинні підходити виважено. Щоб запобігти негативним наслідкам (фінансові втрати, шкода іміджу) аудиторські фірми (аудитор) перед укладанням договору з новим клієнтом вивчають такі питання як

сфера діяльності, спеціалізація виробництва, попит на продукцію та стратегія діяльності клієнта, наявність справ у суді, претензії різних підприємств і організацій, інформація про керівництво та персонал, його структуру, освіту, досвід, організацію. Важливе значення має ознайомлення із актами попередніх перевірок (податківцями, фахівцями Пенсійного фонду, КРУ, аудиторськими фірмами (аудиторами)). Вивчають характер та проблеми взаємовідносин з податковими органами, банками, партнерами, іншими користувачами інформації, фінансової звітності потенційного клієнта.

Якщо відбулася зміна аудитора (аудиторської фірми), який (яка) обслуговував клієнта, то потрібно здійснити оцінку її причин.

Крім цього вивчають звітність підприємства за попередній рік, аналізують зміни в поточному році в порівнянні з минулим (виробництво валової продукції, її собівартість та інші показники). В загальних рисах вивчається стан обліку і внутрішнього контролю, зміни в обліковій політиці.

Якщо результати вивчення наведених вище питань свідчать про високий рівень ризику аудиту або коли завдання є досить складним для аудитора, від проведення аудиту відмовляються. У випадку адекватності потенційного клієнта основним вимогам, аудиторська фірма (аудитор) готує лист-зобов'язання, який до моменту укладання договору є офіційним документом-відповіддю, який визначає основні зобов'язання клієнта і аудиторської фірми (аудитора).

Така інформація дає можливість скласти загальну уяву про справи клієнта, бухгалтерський облік, контроль, визначити напрямки та об'єкти аудиту, зони ризику, методи перевірки.

На її основі аудитор попередньо визначає трудомісткість, складність аудиту, аудиторський ризик та робить оцінку власної спроможності (наявність персоналу, знання галузі клієнта тощо) виконати роботу.

Після обміну листами (лист-пропозиція та лист-зобов'язання) та на їх підставі укладається договір на проведення аудиту. Листи можуть бути невід'ємною складовою договору або додатком до нього, коли це буде обумовлено умовами договору.

Інші аудиторські послуги можуть надаватися як на підставі договору, так і письмового або усного звернення замовника до аудитора (аудиторської фірми).

При укладанні договору на проведення будь-яких аудиторських послуг, треба зважати на спеціальні вимоги Закону України



«Про аудиторську діяльність», якими передбачаються випадки заборони на проведення аудиту:

1) аудитором, який має прями родинні стосунки з членами органів управління суб'єкта господарювання, що перевіряється;

2) аудитором, який має особисті майнові інтереси в суб'єкта господарювання, що перевіряється;

3) аудитором — членом органів управління, засновником або власником суб'єкта господарювання, що перевіряється;

4) аудитором — працівником суб'єкта господарювання, що перевіряється;

5) аудитором — працівником, співвласником дочірнього підприємства, філії чи представництва суб'єкта господарювання, що перевіряється;

6) якщо розмір винагороди за надання аудиторських послуг не враховує необхідного для якісного виконання таких послуг часу, належних навичок, знань, професійної кваліфікації та ступінь відповідальності аудитора;

7) аудитором у 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 у практичне виконання аудиту у спосіб, що порушує незалежність аудиторів, які здійснюють аудит.

Договір на проведення аудиту (надання аудиторських послуг) є офіційним документом, що регламентує взаємовідносини аудиторської фірми (аудитора) з клієнтом, тобто засвідчує факт досягнення домовленості між замовником та виконавцем про проведення аудиту. Цей документ в загальних рисах не відрізняється від звичайних договорів, які використовуються в підприємницькій діяльності. Поряд з цим, він має певні відмінності від інших, що пояснюється необхідністю врахування інтересів третьої сторони (користувачів інформації фінансової звітності), перед якою аудитор несе різні види відповідальності залежно від завданих збитків внаслідок неякісної перевірки.

Перш ніж підписувати угоду, аудитор має зрозуміти, що від нього вимагає клієнт, і при потребі допомогти йому юридично і економічно правильно сформулювати своє замовлення.

Договір про надання аудиторських послуг може мати разовий або довготерміновий характер.

Порядок підготовки, умови та зміст договору на проведення аудиту в Україні регулюються МСА 210 «Умови домовленості

про аудиторську перевірку» та ЦК України. Залежно від конкретних обставин зміст договору про надання аудиторських послуг може бути різним, проте в ньому мають бути висвітлені такі питання:

- мета аудиту;
- масштаб аудиту (обсяг та глибина перевірки, склад, кількість та обсяг аудиторських процедур);
- можливість доступу до будь-яких записів, документації та іншої інформації, замовленої у зв'язку з аудитом;
- відповідальність керівництва підприємства, яке перевіряється, за надану аудиторів інформацію (при необхідності обумовлюється вимога про одержання від керівництва підприємства — клієнта письмового підтвердження щодо наданої інформації);
- умови відповідальності за початкові залишки при першому проведенні аудиту або якщо попередні перевірки виконувалися іншим аудитором;
- вказівка про те, що у зв'язку з рівнем суттєвості перевірки та іншими властивими аудиту обмеженнями існує можливість і ймовірність того, що будь-які помилки можуть залишитися не знайденими;
- форма, у якій замовнику буде подана інформація про результати проведеної аудитором роботи (обсяг і склад переданої замовнику документації).

Крім цього, у договір можуть бути включені окремі пункти щодо планування аудиту, залучення інших аудиторів і фахівців інших галузей, внутрішніх аудиторів, персоналу клієнта, порядок розрахунків за виконання робіт та будь-яких можливостей обмеження аудиторського зобов'язання.

Доцільно передбачити пункти про оплату фактично виконаної роботи аудитора у випадку одностороннього розірвання договору клієнтом або про право аудитора відмовити у видачі аудиторського висновку. У договорі можна передбачити також авансування аудиторської фірми (аудитора) клієнтом.

Структура і зміст договору можуть бути різними залежно від конкретних умов, проте його форма в цілому повинна відповідати загальноприйнятій в Україні формі складання договорів.

У *преамбулі* договору після зазначення назви та номеру договору, місяця і дати його підписання вказуються назви сторін, які уклали договір (замовник та виконавець), прізвища посадових осіб, які підписали договір від імені кожної сторони.

*Розділ «Предмет договору»* має містити назву аудиторської послуги («проведення аудиту» або «аудиторська перевірка»), ме-

ту аудиту та характеристики масштабу аудиту, включаючи посилення на чинне законодавство, стандарти та інші аналогічні документи.

*Розділ «Зобов'язання сторін»* має містити перелік та характеристику зобов'язань, які бере на себе кожна із сторін. В переліку зобов'язань замовника повинні бути такі положення:

— надання аудитору можливості доступу до будь-яких записів, документації та іншої інформації у зв'язку з проведенням перевірки;

— документи, передані замовником аудиту аудиторській фірмі (аудитору) для проведення аудиту, не можуть бути розголошені або вилучені без згоди замовника;

— відмова від будь-яких дій, які здійснюються з метою впливу на думку аудитора;

— зобов'язання щодо приймання та оплати робіт;

— інші зобов'язання.

До переліку зобов'язань аудитора мають входити:

— дотримання умов конфіденційності та інших принципів аудиту;

— опис форми, в якій замовнику буде видана інформація про результати проведеної аудитором роботи (обсяг та склад переданої замовнику документації);

— дотримання вимог до якості відповідно до МСА, законодавчих актів та інших критеріїв (вказують, яких саме);

— зобов'язання інформувати замовника у випадку, якщо під час роботи виявиться її недоцільність;

— інші зобов'язання.

*Розділ «Порядок здавання та прийому робіт»* повинен містити перелік, характеристику та послідовність процедур, які виконуються сторонами при передачі результатів роботи, умови та порядок оформлення відмови замовника від приймання виконаної роботи.

У розділі *«Термін виконання робіт»* вказується тривалість виконання роботи, дати її початку і закінчення, терміни надання результатів виконаної роботи.

*Розділ «Вартість робіт та порядок розрахунків»* містить відомості про розмір та порядок оплати виконаних робіт.

Вартість аудиторських послуг можна визначити за допомогою таких форм і видів їх оцінки:

а) *погодинна оплата* — оцінка вартості однієї години (дня) роботи аудитора залежить від його кваліфікації. Вона є найрозповсюдженішою на ринку аудиторських послуг. При виникненні

непередбачених обставин та збільшенні трудомісткості аудиторської перевірки ця форма дає змогу прямо пропорційно змінити вартість робіт;

б) *акордна оплата* — сума оплати за всю роботу визначається після ознайомлення аудитора з особливостями діяльності клієнта, оцінки аудиторського ризику і приблизної трудомісткості роботи;

в) *відрядна оплата* — розрахунок проводиться, зважаючи на визначення вартості однієї операції, виконаної аудитором, або вартості однієї операції звітності;

г) *оплата за результатами* — встановлюється у вигляді частки від зекономлених для клієнта фінансових ресурсів, що були виявлені внаслідок визначення помилок і неточностей при веденні бухгалтерського обліку, оформленні документації, сплати податків тощо. Як правило, встановлюється визначений відсоток від економії;

д) *комбінована оплата* — будь-які комбінації із вище наведених форм і видів оплати аудиторських послуг.

*Розділ «Відповідальність сторін»* має містити умови відповідальності кожної сторони.

В умовах відповідальності замовника мають бути такі положення:

— відповідальність за достовірність наданої аудиторам інформації;

— відповідальність за виявлені відхилення та порушення;

— відповідальність у разі невиконання рекомендацій аудитора;

— відповідальність за невиконання зобов'язань прийому та оплати винагороди за роботу;

— інші види і умови відповідальності.

Відповідальність виконавця має містити такі положення:

— відповідальність за якість виконаних робіт;

— відповідальність за дотримання термінів робіт;

— відповідальність за дотримання принципів аудиту під час виконання робіт;

— інші види і умови відповідальності.

Доцільно обумовити аспекти, за які не відповідає та чи інша сторона.

У цьому розділі треба передбачити відповідальність за початкові залишки при першому проведенні аудиту або якщо попередні перевірки виконувались іншим аудитором, а також зауваження щодо термінів дії відповідальності.

*Розділ «Термін дії договору»* містить дати початку та закінчення дії договору.

*Розділ «Реквізити сторін»* має містити юридичні адреси та платіжні реквізити кожної сторони.

*Розділ «Особливі умови»* має містити положення, які сторони вважають з необхідне обумовити та які не знайшли відображення у попередніх розділах договору:

- зауваження про існування ймовірності того, що будь-які, навіть суттєві помилки, можуть залишитися невиявленими;

- умови відмови виконавця від продовження робіт на будь-якому етапі;

- умови продовження терміну виконання робіт;

- посилання на будь-які додаткові угоди до даного договору, а також на додатки до договору;

- порядок вирішення спорів за цим договором тощо.

Після укладання договору на проведення аудиторської перевірки (за зарубіжною термінологією — аудиторського меморандуму), вивчення додаткової інформації про підприємство складається повний план аудиту, а згідно з ним — і програма у письмовій формі.

Договір набирає чинності з моменту підписання його сторонами. З цього ж моменту набуває чинності і відповідальність аудиторської фірми (аудитора).

Існують різні види відповідальності аудиторських фірм (аудиторів), зокрема: цивільна, кримінальна, професійна, за нормами трудового права. Для того, щоб уникнути вище наведених видів відповідальності аудитори повинні дотримуватись таких правил:

- перед початком роботи аудитор повинен письмово повідомити клієнта про власне розуміння обов'язків і про те, які об'єкти будуть перевірені;

- встановити помилки в роботі клієнта в попередніх звітних періодах;

- неухильно дотримуватись вимог бухгалтерських та аудиторських стандартів;

- ставити якість своєї роботи вище за піклування про збільшення доходів своєї фірми;

- бути особливо обережним, перевіряючи фірми, що мають фінансові труднощі (такі фірми, як правило, намагаються надати викривлену фінансову звітність).

З метою мінімізації своєї відповідальності аудиторські фірми (аудитори) повинні:

- мати справу лише з чесними клієнтами;

- наймати кваліфікований персонал, який потрібно адекватно підготувати і контролювати;

- дотримуватись стандартів аудиту та Кодексу професійної етики;
- знати специфіку господарських операцій фірми (клієнта);
- підтримувати високу якість аудиту;
- правильно документувати роботу;
- отримати документи, що визначають взаємні обов'язки аудитора і клієнта;
- забезпечити адекватний страховий захист;
- користуватися кваліфікованими юридичними консультаціями.

Разом з тим, аудитор не застрахований від помилок та не виявлення перекручень звітності, фактів обману тощо. Для запобігання негативним наслідкам для аудиторської фірми (аудитора) в розвинутих країнах здійснюється обов'язкове страхування професійної і цивільної відповідальності.

### *1. ПИТАННЯ ДЛЯ ОБГОВОРЕННЯ*

1. Нормативно-правове регулювання аудиторської діяльності в Україні.
2. Яке організаційне і методологічне керівництво аудитом в Україні?
3. Порядок формування Аудиторської палати України.
4. Повноваження Аудиторської палати України.
5. Загальні принципи створення та функціонування Спілки аудиторів України.
6. Які нормативні документи регулюють аудиторську діяльність в Україні?
7. Хто може займатися аудиторською діяльністю в Україні та які основні форми підприємницької діяльності в аудиті?
8. Порядок створення аудиторських фірм.
9. Порядок сертифікації аудиторів.
10. Порядок продовження чинності сертифікатів аудиторів України.
11. Основні вимоги до проведення постійного обов'язкового удосконалення професійних знань аудиторів.
12. Якими видами діяльності може займатися аудиторська фірма?
13. Якою діяльністю заборонено займатися аудиторам?
14. Права і обов'язки аудиторів та аудиторських фірм.
15. Відповідальність аудиторів та аудиторських фірм.

16. Яким чином можна укласти договір про надання аудиторських послуг. Яка структура цього договору?

17. На яких принципах ґрунтується професійна етика аудиторів?

## II. ПРАКТИЧНІ ЗАВДАННЯ ТА СИТУАЦІЇ

### Завдання 1

Проаналізувати зміст термінів «аудитор» та «аудиторська фірма», використовуючи рис. 2.3. Указати, якими видами діяльності забороняється займатись аудиторам відповідно до чинного законодавства.

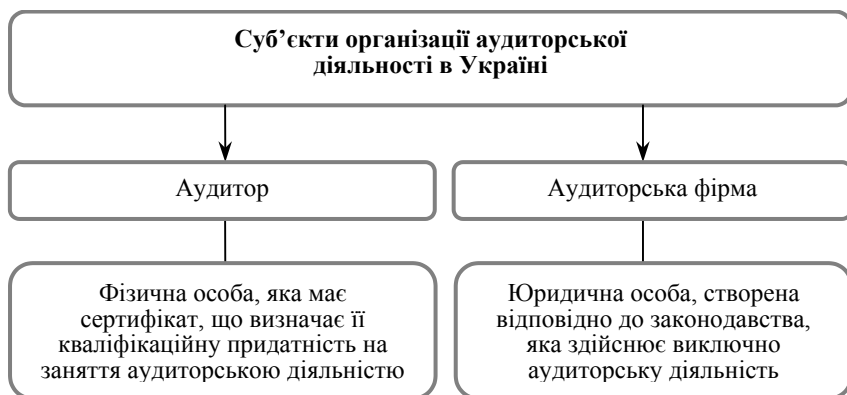


Рис. 2.3. Суб'єкти аудиторської діяльності в Україні

### Завдання 2

Розглянути організаційну структуру Аудиторської палати України та визначити її основні функції.

### Завдання 3

Перерахувати основні вимоги до формування статутного капіталу аудиторської фірми. Розглянути статут аудиторської фірми та проаналізувати його (додаток 2).

### Завдання 4

Розробити проект статуту та установчого договору аудиторської фірми як товариства з обмеженою відповідальністю. Порівняти типові статуту та установчі договори аудиторської фірми і то-

вариства з обмеженою відповідальністю, яке займається іншими видами діяльності.

### **Завдання 5**

Скласти повний перелік документів, необхідних для подання в Аудиторську палату України для внесення до Реєстру аудиторських фірм (при виконанні завдання використовувати *додаток 3*).

### **Завдання 6**

Скласти перелік документів, які необхідно подати в Аудиторську палату України для одержання сертифіката (визначення кваліфікаційної придатності на зайняття аудиторською діяльністю) аудиторів (при виконанні завдання використовувати *додаток 4*).

### **Завдання 7**

На підставі наведених витягів із Статуту та Установчого договору пояснити, чи мають право зазначені фірми займатись аудитом (при відповіді слід посилатися на відповідні нормативні документи).

**Ситуація 1.** Витяг із Статуту і Установчого договору аудиторської фірми «Консалтинг».

*Мета і завдання функціонування фірми.* Діяльність аудиторської фірми «Консалтинг» передбачає: 1) складання аналітичних таблиць; 2) ведення бухгалтерського обліку; 3) консультації з оподаткування.

**Ситуація 2.** Витяг із Статуту та Установчого договору аудиторської фірми «Аудит — ЛГ».

*Мета і завдання функціонування фірми.* Діяльність аудиторської фірми «Аудит–ЛГ» передбачає: 1) аудит; 2) супутні аудиту роботи; 3) рекламну діяльність; 4) видання інструктивних матеріалів.

**Ситуація 3.** Витяг із Статуту та Установчого договору аудиторської фірми «Шанс».

*Мета і завдання функціонування фірми.* Діяльність аудиторської фірми «Шанс» передбачає: 1) аудит; 2) автоматизацію бухгалтерського обліку; 3) супутні аудиту роботи; 4) науково-дослідницькі роботи.

### **Завдання 8**

Проаналізувати ситуацію створення аудиторської фірми у формі товариства з обмеженою відповідальністю і запропонувати на основі умови завдання частку кожного з учасників у статутному



капіталі, дотримуючись вимог Закону України «Про аудиторську діяльність».

**Умова:**

1) на зборах засновників сертифікованих аудиторів (О. А. Шпак, П. В. Гора) та несертифікованих аудиторів (В. В. Ворона, М. О. Бондар) виникли спірні питання про частку у статутному капіталі учасників;

2) несертифікований аудитор В. В. Ворона запропонував кандидатуру М. О. Бондаря на посаду директора аудиторської фірми. З цією кандидатурою погодився О. П. Шпак, мотивуючи це тим, що М. О. Бондар має вищу економічну освіту та великий досвід контрольно-ревізійної роботи;

3) сертифікований аудитор П. В. Гора виступив проти, оскільки це суперечить чинному законодавству.

**Завдання 9**

Створено аудиторську фірму «Київ — аудит», засновниками якої є О. О. Галушка і В. В. Вареник (фізичні особи) та ТОВ «Венера» і МП «Надія» (юридичні особи), частки яких у статутному фонді складають відповідно 40, 25, 15, 20 %. В. В. Вареник — сертифікований аудитор. У статуті аудиторської фірми передбачено здійснення таких видів діяльності: аудит, консультації з питань ведення бухгалтерського обліку та оподаткування, видавнича діяльність, збут та інші, що не суперечать чинному законодавству.

**Дайте оцінку ситуації письмово.**

**Завдання 10**

Чи може отримати сертифікат аудитора України особа з такими характеристиками:

Освіта	Досвід роботи		Громадянство країни
	посада	стаж, років посліпль	
Повна вища педагогічна	Бухгалтер	П'ять	Україна
Повна вища економічна	Економіст	Три	Росія
	Аудитор	Сім	Україна
	Головний бухгалтер	Один	Україна
Середня економічна	Фінансист	Двадцять п'ять	Україна
Повна вища юридична	Вихователь у школі інтернаті	П'ятнадцять	Україна
Базова вища економічна	Головний бухгалтер	Три	Україна

Відповідь обґрунтуйте.

### Завдання 11

Схематично подати оптимальну, на ваш погляд, організаційну структуру та штатний розпис аудиторської фірми за нижченаведеним далі зразком. Скласти план роботи фірми на три місяці, ув'язавши його з організаційною структурою та штатним розписом. Розробити проект посадової інструкції аудитора та асистентів, визначивши його функціональні обов'язки, права, відповідальність та інші аспекти діяльності. Скласти індивідуальний план роботи аудитора на три місяці.

*ЗАТВЕРДЖУЮ:*

Штат у кількості
штатних одиниць
з місячним фондом заробітної плати

*(підпис керівника)*

*(дата)*

*Штатний розпис аудиторської фірми « \_\_\_\_\_ » на 200\_ р.*

№ з/п	Назва посади, структурного підрозділу	Кількість штатних одиниць	Посадовий оклад	Надбавки	Усього фонд заробітної плати за місяць
1	2	3	4	5	6

### Завдання 12

Розглянути наведені ситуації і вказати, чи порушуються принципи професійної етики. Якщо так, то які саме.

**Ситуація 1.** Аудитор вимагав надання йому інформації, що є комерційною таємницею підприємства, посилаючись на те, що інакше не зможе скласти об'єктивний висновок.

**Ситуація 2.** Аудиторська фірма призначила проводити аудит основних засобів на підприємстві «Норд» аудитора, який до цього часу самостійно не здійснював аудит і не був асистентом у інших аудиторів.

**Ситуація 3.** Аудитор погодився не враховувати деякі недоліки роботи підприємства при складанні загального висновку в разі підвищення його гонорару.

**Ситуація 4.** За згодою зборів акціонерів аудитор оприлюднив частину інформації щодо роботи клієнта АТ «Шлях», згоди керівництва при цьому він не отримав.

**Ситуація 5.** Вивчаючи документи, аудитор побачив можливість примножити кошти клієнта, але не повідомив про це клієнта.

**Ситуація 6.** Після закінчення аудиту клієнт зробив аудитору цінний подарунок на віддяку за гарну та оперативну роботу. Аудитор подарунок прийняв.

**Ситуація 7.** Аудитор працює за сумісництвом прибиральником.

### **Завдання 13**

Сформулювати основні характеристики етичних принципів аудиту відповідно до вимог Кодексу професійної етики аудиторів України. Результати оформити у вигляді табл. 2.1.

*Таблиця 2.1*

**ЕТИЧНІ ПРИНЦИПИ КОДЕКСУ  
ПРОФЕСІЙНОЇ ЕТИКИ АУДИТОРІВ УКРАЇНИ**

Принцип	Зміст принципу
Чесність	
Об'єктивність	
Конфіденційність	
Професійна поведінка	
Професійні норми	
Незалежність	

### **Завдання 14**

До складу аудиторської фірми входять п'ять аудиторів (два з них мають асистентів), заступник директора, бухгалтер, один менеджер. У лютому поточного року укладено договори на проведення аудиту із п'ятьма клієнтами, два з яких — договори на підтвердження фінансової звітності за попередній рік, інших два — аудит з питань приватизації підприємства, один — аудит розрахунків з бюджетом.

Аудитори працюють за такою спеціалізацією:

- два — займаються перевітками широкого профілю;
- один — аудитом з питань приватизації;

— один — аудитом розрахунків з бюджетом, дебіторами та кредиторами;

— один — аудитом активів.

Заповнити реєстраційну картку на внесення до Реєстру суб'єктів аудиторської діяльності (додаток 3). Скласти анкету для визначення професійної відповідності аудиторів. Розробити проект посадової інструкції аудитора, визначивши його функціональні обов'язки, права, відповідальність та інші аспекти діяльності.

### **Завдання 15**

Поставити позначку «так» або «ні» для кожної ситуації, вказавши у графі «Відповідь», чи має місце порушення Кодексу етики професійних бухгалтерів.

Ситуація	Відповідь	
	так	ні
<i>Ситуація 1.</i> Дружині власника аудиторської фірми належать акції клієнта аудиторської фірми		
<i>Ситуація 2.</i> Аудиторська фірма здійснює аудиторську перевірку клієнта та готує податкову декларацію для клієнта		
<i>Ситуація 3.</i> Компанія шукає нового аудитора, але компанія відмовляється надати запропонованій новій аудиторській фірмі дозвіл на спілкування з існуючим аудитором. Таким чином, запропонована аудиторська фірма відмовляється від того, щоб її було призначено новим аудитором		
<i>Ситуація 4.</i> Аудитор розповсюджує рекламні брошури, в яких вказано, що цей бухгалтер має певний вплив на податкові органи		
<i>Ситуація 5.</i> Партнер аудиторської фірми надає аудиторський висновок про достовірність фінансової звітності компанії, власником якої є його дружина		
<i>Ситуація 6.</i> Сума гонорару за проведення аудиторської перевірки може бути зафіксована у суді		
<i>Ситуація 7.</i> Аудитор публікує оголошення в газеті для того, щоб поінформувати публіку про зміну адреси		
<i>Ситуація 8.</i> Аудиторська фірма розкриває конфіденційну інформацію стосовно клієнта аудиторської фірми у відповідь на повістку суду		

Ситуація	Відповідь	
	так	ні
<i>Ситуація 9.</i> Новий великий ресторан отримує пропозиції від фірм виконання річного аудиту. Аудитор готує аудиторську пропозицію, в якій перераховано 10 інших «ресторанів-клієнтів» (без роз'яснень того, які саме послуги надавалися клієнтам). Цей аудитор надавав цим 10 ресторанам податкові послуги, але не аудиторські		
<i>Ситуація 10.</i> Аудитор готує податкову декларацію для клієнта на основі інформації, яку надавав клієнт. Клієнт не має впевненості щодо того, чи є правдивою певна частина цієї інформації, і клієнт інформує аудитора про відсутність такої певності		

### **Завдання 16**

Скласти план матеріально-технічного забезпечення аудиторської фірми за формою табл. 2.2.

*Таблиця 2.2*

#### **ПЛАН МАТЕРІАЛЬНО-ТЕХНІЧНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ АУДИТОРСЬКОЇ ФІРМИ «ГАРАНТ»**

№ з/п	Вид засобу	Кількість	Призначення
<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>	<i>4</i>

### **Завдання 17**

Використовуючи дані табл. 2.3, проаналізувати подані етичні правила аудитора та розподілити їх на дві групи: зобов'язувані чи заборонні. Результати записати у таблицю.

*Таблиця 2.3*

#### **ЗОБОВ'ЯЗУВАНІ ТА ЗАБОРОННІ ЕТИЧНІ ПРАВИЛА РОБОТИ АУДИТОРА**

Етичні правила	Вид правила
Володіти акціями чи іншими цінними паперами, що емітовані клієнтом	
Мати родинні зв'язки з керівництвом підприємства-клієнта	
Відмовити клієнту в наданні послуг, що сприятимуть приховуванню порушень у фінансово-господарській діяльності	
Повідомляти будь-яку інформацію про фінансово-господарську діяльність клієнта (крім визначених законодавством випадків)	

Етичні правила	Вид правила
Підвищувати свою кваліфікацію, підтверджуючи це складанням іспитів	
Не допускати, щоб упередженість або інші чинники впливали на його об'єктивність	
Працювати у відповідності із законодавчими нормами, міжнародними стандартами аудиту, кодексом професійної етики	
Сприяти зміцненню майнового потенціалу та зростання власності клієнта	
Відмовлятися від навчання, що проводиться щорічно за вимогою аудиторської фірми	
Одержувати товари і послуги від клієнта, визначати розмір винагороди, виходячи з вартості послуг професійного характеру та витраченого на надання послуг часу	
Надавати послуги, що виходять за межі професійної компетентності	
Рекомендувати клієнту у разі виявлення порушень зробити заяву до відповідних органів (наприклад, фіскальних, правоохоронних тощо)	
Визнати за аудиторською фірмою право на одностороннє розірвання трудового договору з аудитором	

### **Завдання 18**

Розглянути наведені ситуації та вказати, що там є порушенням вимог стосовно дотримання правил етичної поведінки аудитора. Обґрунтувати відповіді, посилаючись на Міжнародні стандарти аудиту, надання впевненості та етики.

**Ситуація 1.** Партнер аудиторської фірми залишає фірму та переходить на роботу до компанії, яка є клієнтом аудиторської фірми.

**Ситуація 2.** Гонорар за проведення аудиторської перевірки дорівнює 50 % річного чистого прибутку клієнта.

**Ситуація 3.** Сусід партнера аудиторської фірми є найбільшим клієнтом компанії, який замовив аудиторську перевірку.

**Ситуація 4.** Партнеру аудиторської фірми належить 40 % акцій компанії, яка не є клієнтом аудиторської фірми, а компанії, яка не є клієнтом аудиторської фірми, належить 40 % акцій її клієнта.

**Ситуація 5.** Кодекс професійної етики (стосовно податкової практики) говорить про те, що «Сумніви можуть вирішуватися на користь клієнта або роботодавця, якщо...»:

- 1) аудитор підписав відмову від відповідальності,
- 2) аудитор бере на себе відповідальність за податкову декларацію,
- 3) оціночні значення не використовуються,
- 4) існує розумне обґрунтування відповідної позиції.

### **Завдання 19**

ВАТ «Дружба» провело аудиторську перевірку за участі румунської аудиторської фірми «Консалтинг-плюс». Чи є правомірним висновок цієї фірми? Якщо ні, то якими мають бути подальші дії ВАТ «Дружба»?

### **Завдання 20**

Інвестиційний фонд «Довіра» на основі безумовно-позитивного аудиторського висновку аудиторської фірми «Гарант» видав 1 січня поточного року кредит на придбання обладнання ТОВ «Зірка» у сумі 500 тис. грн. У листопаді поточного року ТОВ «Зірка» визнано банкрутом. Аудит достовірності ліквідаційного балансу проведений аудиторською фірмою «Надія», виявив ознаки кризового фінансового стану клієнта (ТОВ «Зірка») на момент отримання ним кредиту. Неправильне визначення аудитором аудиторської фірми «Гарант» об'єму перевірки при дослідженні розрахунків з бюджетом за податками і платежами клієнта призвело до непрогнозованого розміру штрафних санкцій до ТОВ «Зірка» з боку Державної податкової інспекції, тому за ліквідаційним балансом активи підприємства були спрямовані на погашення податкового боргу. Претензії інвестиційного фонду «Довіра» до ТОВ «Зірка» з приводу повернення кредиту задоволені не були.

З'ясувати міру та вид відповідальності аудитора у такій ситуації.

### **Завдання 21**

У ході аудиту при підтвердженні достовірності залишку виробничих запасів (рядок 100 ф. 1 «Баланс») аудитор встановив нестачу фарби на суму 500 грн у матеріально-відповідальній особи Шпак О.Д.

**Ситуація 1.** Про виявлену нестачу аудитор не повідомив керівництво підприємства-замовника з причини родинних стосунків з Шпак О. Д.

**Ситуація 2.** Про виявлену нестачу аудитор повідомив бухгалтера підприємства з обліку заробітної плати та порадив йому списати нестачу за рахунок заробітної плати Шпак О. Д.

**Ситуація 3.** Про виявлену нестачу аудитор повідомив керівництво підприємства-замовника та зробив відповідні записи й розрахунки в аудиторському звіті.

Визначити, в якій ситуації аудитор дотримався відповідних етичних норм, а в яких — ні.

### *III. ПЕРЕВІР СВОЇ ЗНАННЯ*

**1. Термін чинності сертифіката аудитора України складас:**

- а) три роки;
- б) десять років;
- в) п'ять років;
- г) необмежений.

**2. Органом, уповноваженим здійснювати сертифікацію аудиторської діяльності в Україні, є:**

- а) Спілка аудиторів України;
- б) Аудиторська палата України;
- в) Міністерство фінансів України;
- г) Ліга аудиторів України.

**3. Якої організаційно-правової форми може бути аудиторська фірма:**

- а) будь-якої, згідно із законодавством;
- б) приватні фірми;
- в) ТзОВ;
- г) акціонерні товариства.

**4. При проведенні аудиторської перевірки аудитори:**

- а) є абсолютно незалежними;
- б) повинні погоджувати свої дії з державними контролюючими органами;
- в) повинні погоджувати свої дії з керівником аудиторської фірми.



**5. Аудитори, які пройшли атестацію та бажають працювати самостійно, а також аудиторські фірми починають свою діяльність:**

- а) після одержання сертифіката;
- б) після одержання ліцензії;
- в) після державної реєстрації як суб'єкта підприємницької діяльності, одержання сертифіката та включення в державний Реєстр аудиторів.

**6. Методи аудиторської перевірки, що використовуються при проведенні перевірки конкретного суб'єкта підприємницької діяльності, визначаються:**

- а) керівником аудиторської фірми;
- б) самим аудитором;
- в) Міністерством фінансів України.

**7. Загальний розмір частки засновників (учасників, акціонерів) аудиторської фірми, які не є аудиторами, не може перевищувати:**

- а) 40 %;
- б) 30 %;
- в) 60 %.

**8. Керівником аудиторської фірми може бути:**

- а) тільки сертифікований аудитор;
- б) особа, що має вищу освіту;
- в) правильної відповіді немає.

**9. Право на отримання сертифіката аудитора мають:**

- а) всі громадяни України без обмежень;
- б) фізичні особи, які здобули вищу освіту, мають необхідні знання з питань аудиту, фінансів, економіки та господарського права, досвід роботи не менше трьох років підряд на посадах ревізора, бухгалтера, юриста, фінансиста, економіста, асистента (помічника) аудитора;
- в) фізичні особи, які мають вищу економічну або юридичну освіту, документ про здобуття якої визнається в Україні, необхідні знання з питань аудиту, фінансів, економіки та господарського права, досвід роботи не менше трьох років підряд на посадах ревізора, бухгалтера, юриста, фінансиста, економіста, асистента (помічника) аудитора.

**10. Повноваження Аудиторської палати України визначені:**

- а) Законом України «Про державну контрольно-ревізійну службу»;
- б) Законом України «Про аудиторську діяльність»;
- в) Статутом аудиторської палати України.

**11. Частка сертифікованих аудиторів у статутному капіталі аудиторської фірми, що займається аудитом, для її включення до Реєстру суб'єктів аудиторської діяльності повинна становити:**

- а) не менше 52 %;
- б) не менше 70 %;
- в) не менше 100 %;
- г) цей показник не має значення для реєстрації.

**12. У якому році було створено Аудиторську палату України?**

- а) 1989;
- б) 1991;
- в) 1993;
- г) 1995;
- д) 1997.

**13. У якому році було створено Спілку аудиторів України?**

- а) 1990;
- б) 1992;
- в) 1994;
- г) 1996;
- д) 1998.

**14. Який термін повноваження членів АПУ?**

- а) 1 рік;
- б) 2 роки;
- в) 3 роки;
- г) 5 років;
- д) нема правильної відповіді.

**15. Загальна кількість членів АПУ становить:**

- а) 5 осіб;
- б) 10 осіб;
- в) 15 осіб;
- г) 20 осіб;
- д) нема правильної відповіді.

**16. До АПУ делегується по одному представнику від:**

- а) Національного банку України;
- б) Державної податкової адміністрації України;
- в) Державної комісії з цінних паперів та фондового ринку;
- г) Головного контрольно-ревізійного управління України;
- д) Міністерства фінансів України;
- е) Міністерства юстиції України;
- є) Державного комітету статистики України;
- ж) Міністерства економіки України;
- з) Державної комісії з регулювання ринків фінансових послуг України;
- и) Рахункової палати України;
- і) відповідь а, б, в, д, е, є, ж;
- ї) всі відповіді правильні.

**17. В Україні існують сертифікати аудиторів таких серій:**

- а) Б;
- б) СД;
- в) АБ;
- г) А;
- д) відповідь а, г.

**18. Всі аудиторські фірми і аудитори повинні бути внесені до:**

- а) журналу реєстрації аудиторських фірм;
- б) Реєстру аудиторських фірм і аудиторів;
- в) переліку підприємств, організацій, установ, що мають право проводити аудит;
- г) Переліку суб'єктів аудиторської діяльності.

**19. Офіційний документ, який засвідчує право громадянина України на здійснення аудиту підприємств і банків на території України, є:**

- а) сертифікат аудитора;
- б) посвідчення аудитора;
- в) свідоцтво аудитора;
- г) ліцензія аудитора.

**20. Громадське об'єднання, яке об'єднує на добровільних засадах діючих аудиторів, це:**

- а) Об'єднання бухгалтерів України;
- б) Федерація бухгалтерів і аудиторів України;
- в) АПУ;

- г) Спілка аудиторів України;
- д) Ліга аудиторів України.

**21. Видачу сертифіката аудитора в Україні здійснює:**

- а) САУ;
- б) ФПБАУ;
- в) АПУ;
- г) МФУ.

**22. Ведення поточних справ АПУ здійснює:**

- а) Секретаріат АПУ;
- б) Спостережна рада АПУ;
- в) Голова АПУ;
- г) Робочі комісії АПУ.

**23. АПУ можуть бути застосовані такі стягнення до аудиторів:**

- а) попередження;
- б) припинення дії сертифіката на строк до 1 року;
- в) грошовий штраф;
- г) анулювання сертифіката;
- д) догана;
- е) всі відповіді правильні;
- є) відповідь а, б, г.

**24. Припинення дії сертифіката аудитора на строк до 1 року здійснюється у випадках:**

- а) систематичного або грубого порушення чинного законодавства України, нормативів аудиту;
- б) встановлення фактів подання недостовірної інформації у документах, які пред'явили для видачі сертифіката;
- в) одиничного і не грубого порушення чинного законодавства України, нормативів аудиту;
- г) невиконання аудитором у строк повноважень АПУ;
- д) встановлення неодноразових фактів низької якості аудиторських перевірок.

**25. Відповідальність аудитора може бути:**

- а) кримінальна;
- б) професійна;
- в) адміністративна;
- г) цивільна;
- д) відповідь а, б, г;
- е) відповідь а, в, г.

**26. Для продовження сертифіката, термін якого закінчується, аудитор повинен подати до АПУ такі документи:**

- а) копію трудової книжки, завіреної у встановленому порядку;
- б) документ про внесення плати за продовження дії сертифіката;
- в) реферат про аудиторську діяльність і підвищення кваліфікації за період володіння сертифікатом;
- г) копію посвідчення про навчання за програмою удосконалення професійної освіти аудитора (за кожний рік володіння сертифікатом);
- д) сертифікат, термін дії якого закінчується;
- е) клопотання про продовження терміну дії сертифіката за встановленою формою;
- є) відповідь а, б, в, д, е;
- ж) всі відповіді правильні.

**27. Усі сертифіковані аудитори України зобов'язані удосконалювати свої професійні знання за програмою, затвердженою АПУ, один раз на:**

- а) 1 рік;
- б) 2 роки;
- в) 3 роки;
- г) 4 роки.

**28. До принципів професійної етики аудитора належать:**

- а) конфіденційність;
- б) повнота;
- в) чесність;
- г) науковість;
- д) професійна незалежність;
- е) відповідь а, в, д;
- є) всі відповіді правильні.

**29. Хто такий аудитор?**

- а) інспектор ДПА;
- б) власник автомобіля AUDI;
- в) особа, яка має сертифікат аудитора, здійснює діяльність у складі аудиторської фірми або самостійно;
- г) випускник ВУЗу за спеціальністю «Облік і аудит».

## *Тема 3*

# ОРГАНІЗАЦІЯ ПРОЦЕСУ АУДИТУ

*3.1. Етапи аудиту та їх характеристика.*

*3.2. Порядок розробки планів та програми аудиту.*

### 3.1. Етапи аудиту та їх характеристика

Аудиторська перевірка передбачає вивчення достовірності вихідної інформації про фінансово-господарську діяльність суб'єктів господарювання та формування на їх основі висновків про їх реальний фінансовий стан. При цьому аудитор самостійно визначає форми і методи перевірки на підставі чинного законодавства, існуючих норм і стандартів, умов договору із замовником, професійних знань та досвіду.

Проведення аудиту — це певна послідовність здійснення аудиторських процедур, що реалізуються через упорядковану систему способів та прийомів дослідження фактів господарського життя, в залежності від мети та завдань аудиту. Тому процес аудиторської перевірки умовно поділяють на окремі етапи залежно від терміну, змісту і призначення виконуваних аудитором процедур.

Не існує єдності поглядів щодо кількості та назв етапів аудиту як у вітчизняних, так і зарубіжних вчених. В більшості випадків, наведена поетапність не дає комплексне уявлення про суть, зміст дій та процедури, які повинні виконуватись аудитором.

У практичній діяльності аудиторські компанії розробляють власну етапність проведення аудиторської перевірки. Наприклад, відома аудиторська фірма KPMG пропонує виділяти такі етапи аудиту:

- 1) дії перед прийняттям замовлення;
- 2) планування;
- 3) розробка програми перевірки;
- 4) проведення перевірки;
- 5) складання звіту про перевірку.

З позиції найбільш загального представлення процесу аудиту, на нашу думку, доцільно виділяти наступні етапи (табл. 3.1).

## ЕТАПИ ПРОВЕДЕННЯ АУДИТУ

№ п/п	Етап	Процедура
1	Підготовчий	Визначення основних напрямків перевірки, підписання договору та планування;
2	Проміжний	Здійснення поглибленої оцінки системи бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю;
3	Основний	Фізична перевірка активів підприємства та документальна перевірка рахунків бухгалтерського обліку, фінансової звітності
4	Заключний	складання звіту про проведену аудиторську перевірку та аудиторського висновку про достовірність перевіреної звітності

На *підготовчому етапі* аудитор знайомиться з бізнесом підприємства-клієнта, вивчає основні напрями та специфіку його фінансово-господарської діяльності (зокрема, отримує інформацію про види продукції, що виготовляється, чи послуг, які надаються клієнтам; вивчає головних постачальників та покупців, ринки збуту, становище підприємства на ринку і його конкурентоспроможність; отримує дані про організаційну структуру підприємства, місце розташування, географічне положення; вивчає фінансову, торговельну та соціальну політику підприємства). Крім того, аудитор повинен вивчити результати попередніх аудиторських перевірок та наслідки контролю іншими установами й організаціями; провести загальну оцінку організації і функціонування систем бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю; експрес-аналіз фінансового стану підприємства з метою визначення основних фінансово-економічних показників та зон ризику, що дозволить спрямувати аудиторську перевірку на ті сфери і системи, які мають особливе значення і потребують більше уваги.

На *підготовчому етапі* аудитор проводить особисті бесіди з керівництвом та персоналом підприємства, знайомиться з установчими документами, оцінює результати роботи внутрішнього аудитора; аналізує стан та перспективи розвитку підприємства, вивчає зовнішню інформацію, що стосується діяльності клієнта (публікації в періодичній пресі, про підприємство, поточні економічні процеси в галузі і т. п.).

На основі зібраної інформації аудитор приймає рішення про можливість прийняття замовлення на проведення аудиторської перевірки. Підтвердженням домовленостей щодо проведення аудиту є надсилання від аудитора (аудиторської фірми) підприємству-клієнту Листа-зобов'язання, в якому зазначають мету та обсяг аудиторської перевірки, ступінь відповідальності аудитора перед клієнтом, додатково роз'яснюються права, обов'язки клієнта.

Порядок складання Листа-зобов'язання визначено МСА 210 «Умови домовленостей про аудиторську перевірку», зокрема в ньому обов'язково необхідно зазначити:

- мету аудиторської перевірки;
- відповідальність управлінського персоналу підприємства-клієнта за фінансову звітність, її повноту та достовірність;
- обсяг аудиторської перевірки;
- форма звітів і висновків за результатами завдання;
- застереження щодо ризику, що деякі суттєві викривлення можуть залишитися невиявленими у наслідок існуючих обмежень аудиторської перевірки;
- вимога про вільний доступ до документації та іншої інформації потрібної для аудиторської перевірки.
- посилання на законодавчі й нормативні акти, на підставі яких проводиться аудит (закони, правила, положення та інструкції, які стосуються порядку ведення бухгалтерського обліку, підготовки бухгалтерської звітності і проведення аудиту).

Додатково (за потреби) можна обумовлювати:

- домовленість про залучення інших аудиторів та експертів;
- домовленість про залучення до перевірки внутрішніх аудиторів, а також інших працівників замовника;
- координація роботи з попереднім аудитором;
- обмеження відповідальності аудитора, де це об'єктивно виправдано;
- подальші угоди між аудитором і замовником.

Необхідно відмітити, що форма і зміст Листів — зобов'язань для різних замовників можуть бути різними.

Після підписання Листа-зобов'язання аудитором та клієнтом, укладається Договір на аудиторську перевірку. Перш ніж дати остаточну згоду на здійснення аудиту, аудитор повинен реально оцінити можливість його якісного виконання та врахувати вимоги професійних етичних правил.

**Договір на аудиторську перевірку** — документ, що засвідчує факт досягнення домовленості між аудитором і клієнтом про



проведення аудиторської перевірки, закріплює права, обов'язки і відповідальність сторін.

Зміст договору може бути різним залежно від конкретної ситуації, домовленостей між замовником і виконавцем, проте, основними пунктами договору повинні бути:

- назва документа;
- номер;
- місце та дата укладання;
- преамбула (повні назви виконавця та замовника, прізвища уповноважених посадових осіб, що підписали договір);
- предмет договору;
- період, за який проводиться перевірка;
- мета та обсяг робіт;
- зобов'язання сторін, їх права та відповідальність;
- порядок здавання та приймання виконаних робіт;
- строки виконання;
- вартість зазначених у договорі робіт та порядок розрахунків;
- реквізити сторін;
- особливі умови (у разі потреби);
- додатки до договору (за необхідності).

Після підписання договору аудитор слід розробити план та програму аудиторської перевірки, що дозволять ефективно та вчасно провести аудит.

На *проміжному етапі* аудитор повинен провести детальний аналіз, оцінку надійності та ефективності функціонування системи бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю, визначити, якою мірою він може довіряти інформації, що міститься в облікових записах і документації. При цьому аудитор керується МСА 400 «Оцінка ризиків та внутрішній контроль».

Вивчення системи внутрішнього контролю досягається завдяки:

- вивченню результатів попередньої аудиторської перевірки;
- опитуванню членів керівництва та персоналу підприємства;
- вивченню розпорядчої документації (службові інструкції, положення) підприємства-клієнта;
- перевірки документів і записів в системі обліку і внутрішнього контролю;
- спостереженню за діяльністю і операціями підприємства, виконанням бухгалтерських операцій.

На цьому етапі аудитор розробляє наскрізні тести на відповідність внутрішнього контролю. Якщо система надійна і діє ефек-

тивний внутрішній контроль, то аудитор може дозволити собі провести менш детальну перевірку достовірності обліку і звітності. У випадку ненадійності внутрішнього контролю або у разі його повної відсутності аудитор слід упевнитись у точності звітності за допомогою виконання великої кількості аудиторських процедур.

Згідно МСА 400 при дослідженні системи бухгалтерського обліку аудитор повинен визначати і розуміти:

- основні класи операцій, що здійснюються суб'єктом господарювання;

- санкціонування таких операцій;

- суттєві облікові записи, підтверджувальні документи і рахунки у фінансовій звітності;

- процес ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності.

Аудитору при вивченні системи бухгалтерського обліку необхідно перевірити дотримання підприємством загальноприйнятих принципів обліку; з'ясувати структуру системи бухгалтерського обліку; вивчити схему документообороту на підприємстві; визначає послідовність здійснення облікових операцій; здійснити аналітичний огляд рахунків підприємства.

Якщо аудитором на проміжному етапі буде виявлено помилок більше, ніж він попередньо очікував, то йому слід зробити відповідні коригування плану і програми аудиторської перевірки в наступних етапах аудиту.

*Основний етап аудиту* передбачає:

- фізична перевірка активів підприємства;

- документальна перевірка рахунків бухгалтерського обліку та фінансової звітності.

Фізична перевірка активів підприємства передбачає оцінку результатів інвентаризації. Для цього аудитор чи його асистент спостерігають за проведенням інвентаризації, оцінюють дотримання її загальноприйнятої методики, перевіряють правильність документування результатів. Крім того аудитор сам робить окремі вибіркові перевірки активів з метою порівняння власних результатів інвентаризації та даних підприємства. У разі виявлення суттєвих розбіжностей з багатьох найменувань цінностей, аудитор має право вимагати від керівництва підприємства повторного проведення інвентаризації.

Документальна перевірка рахунків бухгалтерського обліку та звітності підприємства здійснюється відповідно до загального плану аудиту. Аудитор на основі процедур, проведених на попе-

редніх етапах, складає програми контролю окремих ділянок обліку та статей фінансової звітності, враховуючи при цьому оцінку систем бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю підприємства-клієнта. Виконання цих програм, через застосування спеціальних аудиторських процедур та тестів дає можливість зробити висновки щодо показників звітності. Результати проведеного аудиту узагальнюються в проміжних висновках щодо кожної статті звітності, розробляються рекомендації щодо виправлення помилок в облікових регістрах та звітності.

На цьому етапі аудитор також проводить аналіз фінансової звітності за період перевірки, який дозволяє оцінити динаміку і тенденції розвитку підприємства та його перспективи на майбутнє.

*Заключний етап* передбачає складання звіту про проведену аудиторську перевірку та аудиторського висновку про достовірність перевіреної звітності.

Аудитор на основі попередньо отриманих аудиторських доказів формулює думку про фінансову звітність підприємства. Аудиторський висновок формулюється з урахуванням подальших подій, які сталися після дати складання звітності, але до дати закінчення аудиторської перевірки. Ці події можуть суттєво вплинути на перевірену звітність (наприклад, банкрутство дебітора вимагає віднесення на витрати (збитки) підприємства його заборгованості) або на подальше функціонування підприємства (наприклад, стихійне лихо, яке сталося після закінчення звітного періоду і завдало значної шкоди підприємству).

Звіт і висновок щодо аудиторської перевірки передається замовникові.

Проведення аудиторської перевірки передбачає конкретизацію аудиторських процедур відповідно до мети і плану аудиту.

### **3.2. Порядок розробки планів та програм аудиторської перевірки**

Основою для ефективної організації та проведення аудиторської перевірки є планування аудиту, що визначає характер, часові рамки та об'єм запланованих аудиторських процедур. Правильно складені план та програма містять перелік чітко сформованих інструкцій для асистентів та дозволяють оптимізувати затрати на проведення аудиту при заданому допустимому рівні аудиторському ризику. Оптимізація затрат досягається

за рахунок правильного вибору та впорядкування процедур перевірки, спрощення взаємодії членів робочої групи між собою та керівництвом і персоналом об'єкта перевірки, скорочення часу на обробку результатів аудиторських процедур та формування на їх основі висновків.

Основні вимоги до планування аудиторської перевірки та його етапи визначено МСА 300 «Планування».

**Планування** — це визначення головної стратегії, конкретних методів та термінів проведення аудиту, яке допомагає розподілити та контролювати роботу.

Належним чином розроблені план та програма аудиту сприяють забезпеченню належної уваги до головних ділянок аудиторської перевірки, визначенню проблем і виконанню роботи в стислий термін.

*Метою планування є встановлення найважливіших напрямків аудиту, виявлення проблемних питань. Обсяг планування залежить від організаційної форми, розміру та виду діяльності, правильного уявлення про стан справ на підприємстві. Тому план та програма аудиту складаються на початку аудиторської перевірки за результатами:*

1) знайомства з бізнесом клієнта, загальними напрями та специфікою його діяльності;

2) вивчення системи обліку і внутрішнього контролю, ступінь їх надійності;

3) оцінки загального аудиторського ризику і визначення межі суттєвості помилок, які можуть бути виявлені в процесі аудиту;

4) визначення кількості необхідних аудиторських процедур, періоду їх виконання та виконавців, можливості залучення експертів;

5) забезпечення координації виконання планів, їх контролю, узгодженості із підприємством,

6) передбачення інших аспектів, що викликають можливість внесення змін.

Аудитор повинен розробити й документально оформити загальний план, описавши очікуваний обсяг і хід аудиторської перевірки. Загальний план має бути досить детальним, бо це інструкція для розроблення програми аудиту. Його точна форма і зміст залежатимуть від розмірів суб'єкта господарювання, складності аудиторської перевірки, а також від конкретних методик і технологій, які застосовуються аудитором.

Нижче представлено етапи розробки загального плану та програми аудиторської перевірки (рис. 3.1).



Рис. 3.1. Етапи планування аудиторської перевірки

Оскільки аудитори самостійно визначають форми і методи аудиту на підставі чинного законодавства, стандартів, умов договору із замовником, професійних знань та досвіду, на етапі планування необхідно враховувати ряд факторів:

*1. Бізнес клієнта.*

При вивченні аудитору необхідно отримати відповіді на такі питання:

- основні економічні фактори й умови в галузі, які впливають на бізнес клієнта;
- важливі характеристики клієнта та його господарсько-фінансової діяльності, вимоги до його звітності, зміни, що відбулися після останнього аудиту;
- рівень компетентності управлінського персоналу.

Джерелами інформації, які можуть бути використані при цьому, є: установчі документи, протоколи засідань ради директорів та зборів акціонерів, бухгалтерські фінансові звіти, статистичні та оперативні звіти, договори, накази, внутрішні інструкції і положення, особисте спілкування, спостереження та огляд, плани та бюджети, звіти попередніх аудиторів, протоколи (акти) проведених зовнішніх перевірок та ін.

## *2. Система бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю.*

При цьому вивчають:

- облікову політику, прийняту клієнтом та її зміни;
- вплив нових нормативних актів бухгалтерського обліку та аудиту;
- знання систем бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю, а також визначення доцільних тестів контролю і процедур перевірки по суті.

Аудитор повинен ознайомитись із формою ведення бухгалтерського обліку, його методологією, впевнитись у дотриманні загальноприйнятих принципів обліку та облікової політики, оцінити рівень кваліфікації облікового персоналу, встановити правильність застосування плану рахунків бухгалтерського обліку, ознайомитися з порядком ведення поточних облікових реєстрів та складання фінансової бухгалтерської звітності, впевнитись у їх повноті і взаємоузгодженості.

Для оцінки надійності системи внутрішнього контролю аудитор належить вивчити її складові (контрольне середовище, специфічні заходи контролю, штат, матеріальні засоби забезпечення контролю і захисту, розподіл функціональних обов'язків, наявність внутрішнього аудиту і його мета та завдання, посадова особа, яка відповідає за організацію внутрішнього контролю) та визначити ставлення і політику власників, керівництва підприємства щодо внутрішнього контролю, їх обізнаність та усвідомлення важливості контрольних заходів, що проводяться на підприємстві.

## *3. Ризик і суттєвість.*

При цьому вивчають:

- очікувані оцінки властивого ризику й ризику системи контролю, а також визначення важливих ділянок аудиторської перевірки;
- установлення рівнів суттєвості для цілей аудиторської перевірки;
- ймовірність суттєвих викривлень (з урахуванням досвіду минулих періодів) або ймовірність шахрайства;

— виявлення складних ділянок бухгалтерського обліку, зокрема тих, що пов'язані з обліковою оцінкою.

#### *4. Характер, час та обсяг процедур.*

При цьому вивчають:

— ймовірність зміни обсягу роботи на конкретних ділянках аудиторської перевірки;

— вплив інформаційної технології на аудиторську перевірку;

— робота підрозділу внутрішнього аудиту та її вплив на процедури зовнішньої аудиторської перевірки.

#### *5. Координація, керівництво, нагляд та перевірка.*

При цьому вивчають:

— залучення інших аудиторів до перевірки філій, дочірніх підприємств і підрозділів;

— залучення експертів;

— кількість об'єктів, що перевіряються;

— вимоги до персоналу.

#### *6. Інші аспекти.*

При цьому вивчають:

— ймовірність сумніву щодо стабільної й безперервної діяльності підприємства;

— обставини, що вимагають особливої уваги, наприклад, наявність пов'язаних сторін;

— умови та завдання аудиторської перевірки;

— характер і час надання висновку або інші форми інформування суб'єкта господарювання, передбачені завданням з аудиторської перевірки.

Після завершення підготовчих робіт, отримання достатньої кількості попередньої інформації про діяльність підприємства-клієнта та здійснення аналітичних процедур аудитор може розпочати складання загального плану аудиторської перевірки.

У плані аудиторської перевірки обов'язково має бути зазначена така інформація: назва підприємства — клієнта; період аудиту; прізвище керівника аудиторської перевірки; величина запланованого аудиторського ризику; запланована суттєвість, а також заплановані види робіт (з достатнім рівнем деталізації); період виконання робіт (тобто визначаються конкретні строки їх здійснення); виконавці; примітки (у разі необхідності). Загальний план повинен бути підписаний керівником аудиторської перевірки та завірений керівником аудиторської фірми.

Аудиторська фірма може створити типовий загальний план аудиту, який буде доповнюватись та коригуватись з урахуванням специфіки конкретного підприємства — клієнта.

На основі загального плану аудитор розробляє програму аудиту в якій визначаються конкретні завдання і процедури для кожного об'єкта аудиту.

**Програма аудиторської перевірки** — документ, що містить детальний перелік аудиторських процедур та термін їх виконання.

Види, зміст та час проведення зафіксованих у програмі аудиторських процедур повинні збігатися з показниками загального плану аудиту.

Згідно МСА 300 «Планування», **програма аудиту** є набором інструкцій для асистентів аудитора, які виконують аудиторську перевірку, а також засобом контролю за належним виконанням роботи. Програма деталізує і доповнює план аудиту. До неї входить перелік об'єктів аудиту за його напрямками, фіксується час, необхідний для кожного напрямку або процедури, визначаються аудиторські свідчення.

Програма аудиту для кожної окремої ситуації буде відрізнятися залежно від поставлених аудитором завдань, виду діяльності підприємства та ділянки яка підлягає перевірці тощо. Оскільки програма є робочим документом аудитора, її необхідно оформляти з дотриманням певних вимог. Зокрема в ній повинні зазначатись назва підприємства-клієнта, період аудиту, об'єкт перевірки, керівник аудиторської перевірки, період виконання робіт.

Результати аудиту з кожного розділу програми фіксуються в робочій документації і є фактичним матеріалом, який використовується для підготовки й обґрунтування аудиторського висновку.

Загальний план і програму при необхідності коригують. При цьому причини внесення таких змін слід оформляти документально. Оперативне уточнення змісту плану та програми дає змогу забезпечити належну перевірку основних напрямків діяльності підприємства, вирішити проблеми, що виникають в процесі проведення аудиту, скоригувати дії асистентів, якісно і вчасно провести аудит.

Для підвищення якості планування, скорочення витрат часу використовуються стандартні програми аудиторської перевірки, які аудитор може відкоригувати з урахуванням особливостей їх застосування в умовах конкретного підприємства та оцінки системи внутрішнього контролю.

Отже, процес планування, як початковий етап проведення аудиту, включає розробку загального плану з визначенням обсягу, графіків і строків проведення перевірки, а також аудиторської програми, яка конкретизує обсяг, види та послідовність аудитор-



ських процедур, необхідних для формування об'єктивної та обґрунтованої думки про досліджені факти господарського життя, достовірність показників фінансової звітності клієнта.

## *I. ПИТАННЯ ДЛЯ ОБГОВОРЕННЯ*

1. Етапи аудиту та їх характеристика.
2. Хто може бути клієнтом аудиторської фірми?
3. Яку інформацію, необхідно отримати аудитору на підготовчому етапі?
4. Порядок складання Листа-зобов'язання.
5. Особливості договору на проведення аудиту.
6. Яку інформацію вивчає аудитор на проміжному етапі?
7. Якими документами оформляють результати дослідження на проміжному етапі?
8. Що передбачає фізична перевірка активів аудитором?
9. Як здійснюється документальна перевірка рахунків бухгалтерського обліку та звітності?
10. Які документи оформляють на заключному етапі аудиту?
11. На якому етапі складається план та програма аудиторської перевірки
12. Суть та мета планування аудиторської перевірки.
13. Яка інформація необхідна для складання плану та програми аудиторської перевірки?
14. Охарактеризуйте етапи планування аудиторської перевірки.
15. Як оцінюється бізнес клієнта?
16. Яку інформацію вивчають під час оцінки систем бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю?
17. Вивчення ризику і суттєвості на етапі планування.
18. Яка інформація зазначається у плані аудитора.
19. Охарактеризуйте програму аудиту.

## *II. ПРАКТИЧНІ ЗАВДАННЯ ТА СИТУАЦІЇ*

### **Завдання 1**

У зарубіжній та вітчизняній практиці підприємства часто обирають аудиторську фірму (аудитора) на конкурсній основі, через

оголошення тендера. Для того щоб взяти участь у конкурсі, аудиторська фірма повинна направити для ознайомлення з потенційним підприємством-клієнтом одного або кількох аудиторів. Далі слід розробити внутрішню стратегію аудиторської фірми відносно можливого клієнта, а також розробити й подати свої фінансові та технічні пропозиції.

Ознайомитися з типовою формою фінансової та технічної пропозиції аудиторської фірми (*додаток 5*) і прокоментувати її зміст; з типовою формою листа підприємства-клієнта з пропозицією проведення аудиту у випадку коли власники підприємства роблять пропозицію єдиній аудиторській фірмі на проведення аудиту звітності (*додаток 6*).

## **Завдання 2**

Аудиторська фірма здійснює перевірку бухгалтерської звітності фірми «Едельвейс» за минулий рік.

Аудиторська фірма зобов'язана підготувати лист-зобов'язання, в якому слід прийняти до уваги наступне:

- 1) лист адресований власнику фірми «Едельвейс»;
- 2) аудиторська фірма затверджена офіційним аудитором фірми «Едельвейс», про що отримано лист від клієнта;
- 3) у листі-зобов'язанні слід зробити посилання на діюче законодавство з бухгалтерського обліку та аудиту;
- 4) має місце усна домовленість з клієнтом
  - про надання клієнту календарного плану аудиту;
  - про перевірку достовірності бухгалтерської і податкової звітності;
- 5) лист направляється клієнту в січні поточного року, аудит планується завершити до 01 квітня поточного року.

За наведеними зразками підготувати текст листа-зобов'язання аудиторської фірми на здійснення аудиту звітності (*додаток 7*), скласти договір на проведення аудиту (*додаток 8*). Використовуючи дані рис. 3.2, обговорити причини зміни попередньої домовленості про здійснення аудиторських послуг. Ознайомитися з видами договорів в аудиторській діяльності, використовуючи *додаток 9*.

Скласти план роботи за алгоритмом, наведеним на рис. 3.3. План аудиту повинен включати способи одержання попередньої інформації про клієнта, джерела інформації, методи отримання доказів, ключові позиції перевірки.



Рис. 3.1. Причини зміни попередньої домовленості про аудит

### План аудиту

Організація, що перевіряється \_\_\_\_\_

Період аудиту \_\_\_\_\_

Кількість людино-годин на перевірку \_\_\_\_\_

Керівник аудиторської перевірки \_\_\_\_\_

Запланований аудиторський ризик \_\_\_\_\_

Запланована суттєвість \_\_\_\_\_

№ з/п	Заплановані види робіт	Період проведення	Виконавець	Примітка
-------	------------------------	-------------------	------------	----------



Рис. 3.3. Етапи планування аудиторської перевірки

### **Завдання 3**

Укладено договір на надання аудиторських послуг між аудиторською фірмою «Гарант» і фірмою «Затишний дім», що спеціалізується на виробництві корпусних меблів. Згідно з договором аудиторська перевірка має бути проведена у термін з 15 по 22 жовтня поточного року.

### **Завдання 4**

Скласти довідку про клієнта, що використовується на підготовчому етапі аудиту за наведеним зразком (*додаток 10*): загальні

відомості про підприємство, яке перевіряється, його керівництво і персонал, структуру та організацію, економічні засади діяльності підприємства.

### **Завдання 5**

Ви є відповідальною особою за розробку політики і процедур щодо прийняття та збереження клієнтів в аудиторській фірмі, в складі якої працює п'ять сертифікованих аудиторів. Керівник аудиторської фірми доручив Вам пояснити асистентам важливість для аудитора отримання знань про бізнес клієнтів.

Вказати з посиланням на відповідні Міжнародні стандарти аудиту, надання впевненості та етики: для яких питань аудиторської перевірки важливим є знання бізнесу клієнта та які попередні відомості про клієнта повинен одержати аудитор перед прийняттям завдання. Розглядаючи питання про прийняття завдання з аудиту, навести приклади джерел інформації, з яких аудитор може одержати відомості про галузь та суб'єкта господарювання, описати процедури для оцінювання потенційних клієнтів.

### **Завдання 6**

Проаналізувати наступну ситуацію.

28 лютого поточного року в аудиторську фірму зателефонував представник одного відкритого акціонерного товариства (надалі — ВАТ), який висловив бажання дізнатися про умови, на яких Ваша фірма здійснить аудиторську перевірку фінансової звітності за минулий рік великого підприємства, а саме: про вартість послуг і термін проведення перевірки.

Для погодження умов прийняття завдання Ви запропонували організувати зустріч керівництва Вашої фірми та потенційного клієнта. У відповідь Ви отримали відмову від проведення зустрічі між керівниками, оскільки керівництво ВАТ має дуже напружений графік роботи і не має можливості зустрітися з аудиторами.

Представник ВАТ порадив Вам ознайомитися з інформацією про діяльність ВАТ на його сайті, на якому також є фінансова звітність ВАТ за останні три роки й надіслати в триденний термін за вказаною на цьому сайті електронною адресою пропозиції аудиторської фірми щодо умов здійснення аудиторської перевірки.

Про цю телефонну розмову Ви доповіли керівнику аудиторської фірми та отримали від нього доручення зібрати необхідну інформацію для оцінювання потенційного клієнта й визначення доцільності прийняття завдання з аудиту.

Враховуючи обмеження в часі для розробки пропозицій і скориставшись порадою представника ВАТ, Ви ознайомились із сайтом ВАТ та отримали з нього наступну інформацію:

1) дохід (виручка) від реалізації продукції за минулий рік склав 1,25 млрд. грн, а прибуток — 60 млн грн (за позаминулий рік відповідні показники становили 1,12 млрд. та 80 млн грн);

2) у фінансовій звітності ВАТ примітки до річної фінансової звітності наведені лише за типовою формою № 5 «Примітки до річної фінансової звітності»;

3) попереднім аудитором ВАТ була аудиторська фірма з «великої» четвірки;

4) у минулому році ВАТ започаткувало новий бізнес в телекомунікаційній галузі;

5) загальні збори акціонерів планується провести 22 квітня поточного року;

6) серед акціонерів ВАТ, що володіють більше як 5 % акцій, батько керівника Вашої аудиторської фірми (він володіє 6,1 % акцій).

Виходячи з інформації, наведеної в п. 1-6 цього ситуаційного завдання, Вам потрібно описати свої професійні судження, які допоможуть керівнику аудиторської фірми визначитися з питання доцільності (чи недоцільності) прийняття завдання з аудиту фінансової звітності ВАТ.

### **Завдання 7**

Розглянути наведену у завданні 8 програму аудиту касових операцій та з'ясувати послідовність її складання. Скласти програму аудиту за обраним об'єктом.

1. Аудит засновницьких документів.
2. Аудит статутного капіталу.
3. Аудит власного капіталу.
4. Аудит основних засобів.
5. Аудит зобов'язань.
6. Аудит нематеріальних активів.
7. Аудит виробничих запасів.
8. Аудит готової продукції.
9. Аудит малоцінних та швидкозношуваних предметів.
10. Аудит фінансових інвестицій.
11. Аудит капітальних інвестицій.
12. Аудит витрат і виходу продукції.
13. Аудит товарів.
14. Аудит операційних витрат.

15. Аудит розрахунків за податками і платежами.
16. Аудит розрахунків з оплати праці.
17. Аудит розрахунків за соціальним страхуванням та пенсійним забезпеченням.
18. Аудит розрахунків з постачальниками і підрядчиками.
19. Аудит з покупцями і замовниками.
20. Аудит розрахунків за векселями.
21. Аудит дебіторської заборгованості.
22. Аудит кредиторської заборгованості.
23. Аудит фінансових результатів.

### **Завдання 8**

За змістом наведеної програми аудиту касових операцій встановити методи та способи перевірки.

Дата \_\_\_\_\_ Виконавець \_\_\_\_\_  
 Клієнт \_\_\_\_\_ Затверджено \_\_\_\_\_

#### **ПРОГРАМА АУДИТУ КАСОВИХ ОПЕРАЦІЙ**

№ п/п	Перелік аудиторських процедур	Виконавець	Метод перевірки
1	Перевірка готівки в касі		
2	Перевірка наявності всіх прибуткових і видаткових документів, відображених у касових звітах		
3	Перевірка наявності всіх касових звітів (аркушів касової книги)		
4	Перевірка відповідності дат прибуткових і видаткових документів датам у касових звітах		
5	Перевірка повноти оприбуткування грошових коштів		
6	Перевірка повноти здачі виручки з каси в банк		
7	Перевірка повноти здачі депонованої зарплати в банк		
8	Перевірка заповнення всіх реквізитів у касових ордерах і звітах		
9	Перевірка оформлення касової книги		
10	Перевірка підсумків у платіжних відомостях		
11	Перевірка залишків у касових звітах		

№ п/п	Перелік аудиторських процедур	Виконавець	Метод перевірки
12	Звірка оборотів і залишків у Касовій книзі та журналах-ордерах		
13	Перевірка дотримання ліміту залишку каси		
14	У випадку здачі виторгу в касу підприємства — перевірка відповідності дат і сум оприбуткованої виручки датам і сумах на квитанціях до прибуткових ордерів у товарних звітах		
15	При наявності видачі грошей за довіреністю — правильність оформлення довіреності, наявність відповідної позначки у відомості		
16	При використанні ресстраторів розрахункових операцій (РРО):		
	— перевірка повноти відображення реалізації відповідно до надходження виторгу по РРО чи сумі інкасованого виторгу;		
	— звірка відповідності сум інкасації за даними РРО і сум оприбуткованої в касу виручки;		
	— звірка відповідності залишків по журналу РРО і відповідному субрахунку рахунка 301		
17	Перевірка своєчасності повернення підзвітних сум		
18	Перевірка цільового використання коштів, отриманих з банку		
19	Складання переліку виявлених порушень		

### **Завдання 9**

Предмет аудиту: дослідження збереження та обліку матеріалів і грошових коштів.

Скласти робочу програму аудиторської перевірки за наведеним зразком (*додаток 11*), враховуючи такі фактори: на підприємстві має місце постійна ротація матеріально-відповідальних осіб; інвентаризація не проводилась останні три роки; фінансова звітність подається із значним запізненням.

### **Завдання 10**

Розробити аудиторський тест для оцінки системи бухгалтерського обліку підприємства та оцінити надійність, ефективність і



відповідність законодавству системи бухгалтерського обліку підприємства, що перевіряється, по кожній із позицій тесту (додаток 12).

### **Завдання 11**

Дати письмову оцінку поданого далі договору і запропонувати свій текст договору для М.О. Поліщука, який є директором МП «Метал-плюс», що здійснює торгово-посередницькі операції з кольоровими металами та металоконструкціями.

### *ДОГОВІР*

м. Київ

01.01.200\_р.

Консультативно-аудиторська фірма «Орієнтир» в особі директора П. П. Шпака, що діє на основі Статуту, і громадянина М. О. Поліщука, що діє від свого імені, склали цей договір про наступне:

1. Виконавець зобов'язується у міру можливостей виконати поставлене замовником завдання і за результатами його виконання подати якісний машинописний текст обсягом не менше 1 (одного) друк. арк. у строки, обумовлені договором. Поліщук М. О. зобов'язується забезпечити аудиторську фірму «Орієнтир» усім необхідним, прийняти виконану роботу і здійснити погодинну оплату (не менш як 30 грн/год.).

2. Аудиторська фірма зобов'язується розпочати роботу 01.01.200\_р. і закінчити 30.01.200\_р.

3. За умови порушення фірмою строків виконання М.О Поліщук має право розірвати цей договір.

4. Розрахунки з аудиторською фірмою будуть здійснюватись за кожний день роботи.

Договір складено у трьох примірниках. Третій примірник подається у податкову адміністрацію згідно із законом.

Підписи сторін \_\_\_\_\_

### **Завдання 12**

На основі договору на проведення аудиту (додаток 8) охарактеризувати права і обов'язки його сторін. Результати дослідження оформити у вигляді таблиці такої форми.

Сторона договору	Права	Обов'язки
Замовник		
Виконавець		

### **Завдання 13**

Оцінити повноту дотримання договірних умов за наведеними ситуаціями.

**Ситуація 1.** Керівництво фірми «Сатурн» (замовник), основна діяльність якої згідно з установчими документами — виробництво столярних виробів, повідомило про спірні питання у відносинах з аудитором профспілку підприємств деревообробної промисловості.

**Ситуація 2.** Керівництво фірми «Троянда» (замовник) відмовилося взяти на себе відповідальність за дотримання порядку ведення бухгалтерського обліку, мотивуючи це тим, що персонал бухгалтерії лише на 15 % складається з фахівців.

**Ситуація 3.** Аудитор аудиторської фірми «Гарант» (виконавець) на прохання матеріально відповідальної особи складу запасних частин Горобець Т. М. не повідомив керівництво фірми «Сонячна долина» (замовник) про неповноту бухгалтерських записів. Т. М. Горобець видала аудитору розписку про те, що відновить облік у наступному звітному періоді.

### **Завдання 14**

Ви є відповідальною особою за планування аудиторської перевірки в аудиторській фірмі. Керівник аудиторської фірми доручив Вам пояснити асистентам важливість для аудитора отримання розуміння суб'єкта господарювання та його середовища, здійснення оцінки ризиків суттєвих викривлень.

Вказати (з посиланням на відповідні Міжнародні стандарти аудиту, надання впевненості та етики), з яких аспектів складається розуміння аудитором суб'єкта господарювання та його середовища; які процедури оцінки ризику повинен проводити аудитор для отримання розуміння суб'єкта господарювання та його середовища.

Назвати умови та події, які можуть вказувати на ризики суттєвого викривлення.

Навести та описати приклади процедур оцінки ризику (до восьми прикладів), які допомагають аудиторам визначити ризики суттєвого викривлення.

## **Завдання 15**

Товариство з обмеженою відповідальністю «Моя книга» (надалі — Товариство) здійснює видавничу та поліграфічну діяльність, що має пільги з оподаткування податком на додану вартість. За результатами діяльності за дев'ять місяців минулого року відповідно до чинного законодавства Товариство відносилося до малих підприємств, тому фінансову звітність воно складало відповідно до П(С)БО 25 та оподатковувалося за спрощеною системою оподаткування (ставка 10 %). Виробничий процес вимагає постійного поповнення обігових коштів, у зв'язку з чим у банку, в якому Товариство обслуговується, відкрита кредитна лінія з терміном погашення виданої суми кредиту протягом 360 днів. За умовами кредитного договору Товариство сплачує нараховані відсотки на залишок кредитної заборгованості до 30 числа поточного місяця. Банк-кредитор вимагає від Товариства надання квартальної та річної фінансової звітності, перевіреної аудиторською фірмою. У зв'язку з цим Товариство уклало договір на аудиторське супроводження з аудиторською фірмою, в якій Ви працюєте.

У поточному році Товариство вирішило розширити свою виробничу базу і тому звернулося до банку з проханням надати довгостроковий кредит на закупівлю нової технологічної лінії. Для оцінки платоспроможності Товариства з метою прийняття рішення про можливість надання йому довгострокового кредиту банк вимагає крім фінансової звітності, яку Товариство складає за П(С)БО 25, надати також звіт про рух грошових коштів. У бухгалтерів Товариства не має досвіду для складання цього звіту, а тому керівництво Товариства звернулося до Вашої аудиторської фірми з пропозицією підготувати вказаний звіт за минулий рік спеціалістами фірми. Директор аудиторської фірми доручив виконати цю роботу Вам. За згодою керівництва Товариства і фірми було вирішено укласти договір на виконання завдання з підготовки фінансової інформації згідно з МССП 4410.

Назвати етичні принципи, якими повинен керуватися аудитор при виконанні завдання з підготовки фінансової інформації та пояснити, в якому випадку аудитору необхідно за результатами виконання завдання надати звіт. Пояснити, чи доцільно аудитору перед виконанням завдання з підготовки фінансової інформації надіслати замовнику лист-зобов'язання, та вказати питання, які слід розглянути в цьому листі-зобов'язанні.

Пояснити, чи виникає загроза незалежності в ситуації, коли після виконання завдання з підготовки фінансової інформації

Ваша аудиторська фірма буде здійснювати перевірку підготовленого Вами звіту про рух грошових коштів та які застережні заходи необхідно вжити керівництву фірми для зменшення загрози незалежності до прийняттого рівня.

### *III. ПЕРЕВІР СВОЇ ЗНАННЯ*

#### **1. Метою МСА 300 «Планування» є:**

- а) надання рекомендацій щодо методики проведення аудиторської перевірки;
- б) встановлення положень і надання рекомендацій щодо планування аудиторської перевірки фінансових звітів;
- в) встановлення стандартів, які є національними;
- г) визначення правового поля діяльності аудиторської фірми.

#### **2. Чи має право аудитор самостійно визначати форми і методи контролю ?**

- а) ні, не має;
- б) має право в межах міжнародних стандартів;
- в) має право на підставі власних професійних знань, досвіду та умов договору;
- г) відповідне не передбачено Законом України «Про аудиторську діяльність».

#### **3. Обсяг планування залежить від:**

- а) розмірів суб'єкта господарювання, складності аудиторської перевірки;
- б) положень, які передбачені в договорі;
- в) положень, які передбачені нормативними документами;
- г) відповідь а, б, в.

#### **4. Аудитор повинен отримати таку інформацію про систему обліку клієнта, як:**

- а) правильність здійснення господарських операцій;
- б) правильність подання звітності і своєчасна оплата загальнообов'язкових платежів;
- в) основні види операцій, їх суттєвість, важливість, документальне підтвердження та відповідність фінансовим показникам.

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

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

**6. З якою метою аудитор при перевірках проводить тестування?**

- а) для перевірки залишків на рахунках бухгалтерського обліку;
- б) для встановлення відповідності процедур внутрішнього контролю встановленим нормам;
- в) з метою аналізу фінансової звітності;
- г) для одержання інформації про законність операцій, відображених в обліку.

**7. Під час розробки загального плану аудиту аудиторю слід враховувати наступні моменти:**

- а) знання бізнесу замовника;
- б) економічну ситуацію в країні;
- в) характер, час та обсяг аудиторських процедур;
- г) відповідь а, в.

**8. Знання бізнесу враховує:**

- а) можливість суттєвих викривлень;
- б) загальні економічні фактори й умови в галузях, що впливають на бізнес суб'єкта господарювання;
- в) вимоги до персоналу замовника аудиту;
- г) вплив інформаційних технологій на аудиторську перевірку.

**9. За допомогою яких прийомів контролю аудитор може визначити реальний стан об'єктів на виробничому підприємстві?**

- а) фактичного контролю;
- б) інвентаризації статей балансу на дату складання фінансової звітності;
- в) контрольних запусків сировини у виробництво, контрольного обмірювання;
- г) перевірка якості сировини і основних матеріалів.

**10. Основною відмінністю договору на проведення аудиту від інших договорів є те, що:**

- а) форма договору не повинна відповідати загальноприйнятій в Україні формі складання договорів, оскільки детальна структура його може бути різною;
- б) врахування інтересів третьої сторони (користувачів інформації фінансової звітності);
- в) форма договору може бути різною, проте, повинна відповідати загальноприйнятим в Україні вимогам.

**11. Рівень ризику та суттєвості зазначається в:**

- а) програмі аудиту;
- б) договорі на проведення аудиту;
- в) плані аудиту;
- г) відповідь а, в.

**12. Планування здійснюється:**

- а) після укладання договору на проведення аудиту без можливості зміни розробленого плану;
- б) постійно, протягом усього терміну виконання завдання із аудиторської перевірки;
- в) за результатами проведеного аудиту;
- г) після укладання договору з обов'язковим затвердженням плану в АПУ.

**13. Розробка загальної стратегії й детального підходу до очікуваного характеру, часу та обсягу аудиту — це:**

- а) тактика аудиту;
- б) методика аудиту;
- в) процес аудиту;
- в) планування аудиту.

**14. Призначення планування полягає в:**

- а) координації роботи аудиторів та експертів;
- б) вивченні системи внутрішнього контролю на підприємстві;
- в) визначенні професійної придатності бухгалтерів клієнта-замовника аудиту;
- г) обов'язковому документуванні ходу аудиторської перевірки.

**15. У програмі аудиту зазначається:**

- а) завдання для кожної ділянки аудиторської перевірки та процедури аудиторської перевірки;
- б) організаційну структуру аудиторської фірми;
- в) вартість аудиторської перевірки;
- г) відповідь а, б, в.

**16. Програма аудиту складається для:**

- а) конкретизації положень МСА;
- б) деталізації плану аудиторської перевірки;
- в) розподілу завдань між виконавцями аудиту;
- г) узгодження умов проведення аудиторської перевірки.

**17. Основним документом, який засвідчує факт досягнення домовленості між замовником та виконавцем про проведення аудиторської перевірки, є:**

- а) договір на проведення аудиту;
- б) лист-пропозиція;
- в) лист-зобов'язання.

**18. Аудитор розглядає суттєвість:**

- а) на рівні сальдо окремих рахунків;
- б) на рівні класів операцій;
- в) на рівні фінансових звітів в цілому;
- г) правильні відповіді а, б, в.

**19. Взаємозв'язок між суттєвістю й аудиторським ризиком характеризується наступним твердженням::**

- а) чим вищий рівень суттєвості, тим вищий аудиторський ризик;
- б) чим вищий рівень суттєвості, тим нижчий аудиторський ризик;
- в) чим нижчий рівень суттєвості, тим нижчий аудиторський ризик;
- г) зв'язку взагалі не існує.

**20. Інформація є суттєвою, якщо:**

- а) її пропуск або неправильне відображення може вплинути на економічні рішення користувачів фінансової звітності;
- б) величина суми помилки перевищує валюту балансу;
- в) на загальних зборах акціонерів прийнято рішення про її оприлюднення;
- г) правильна відповідь відсутня.

**21. Якщо управлінський персонал відмовляється вносити виправлення до фінансових звітів, а результати розширених аудиторських процедур не дають аудитору змоги зробити висновок, що сукупність не виправлених викривлень не є суттєвою, аудитор повинен:**

- а) застосувати професійне судження;
- б) відмовитись від подальшого ведення аудиту;
- в) розглянути питання про внесення відповідного пояснювального параграфа до аудиторського висновку;
- г) дати негативний аудиторський висновок.



## Тема 4

# МЕТОДИКА ПРОВЕДЕННЯ АУДИТУ. АУДИТОРСЬКИЙ РИЗИК. ПОМИЛКИ І ОБМАН В АУДИТОРСЬКІЙ ПРАКТИЦІ

- 4.1. *Методика проведення аудиту.*
- 4.2. *Аудиторський ризик та його складові.*
- 4.3. *Помилки і обман в аудиті.*

### 4.1. Методика проведення аудиту

Термін «методика» означає застосування в певному порядку різноманітних конкретних способів та прийомів, за допомогою яких здійснюється більш глибоке пізнання господарських явищ і процесів. Тобто під *методикою* розуміють сукупність правил здійснення дослідження, послідовність інструментів, що застосовуються при вивченні конкретних фактів.

Враховуючи вище викладене, **методика аудиту** — це застосування сукупності способів і прийомів, які дають можливість провести аудит системно, в найбільш доцільній послідовності. Формування методики аудиту передбачає конкретизацію прийомів, способів і правил проведення перевірки господарсько-фінансової діяльності підприємств відповідно до мети і плану аудиту.

Структура методики включає три рівні:

- об'єкти дослідження;
- джерела отримання інформації;
- прийоми і способи вивчення об'єктів.

Об'єкти аудиту можуть бути різними за складом і структурою, належністю до сфер діяльності, за іншими характеристиками. В загальному об'єктами аудиту є матеріальні, фінансові і трудові ресурси підприємства, умови їх збереження, зміст поточних операцій господарської діяльності підприємницької структури та їх відображення у системі обліку і звітності. Вибір об'єктів дослідження залежить від завдань, котрі вирішує аудитор. Для кожного об'єкта аудиту є специфічні джерела інформації: Закони України, нормативно-правові акти, інструктивні матеріали, акти ревізій фінансово-господарської діяльності підприємств, інвентаризаційні описи, первинні облікові документи і реєстри бухгал-

терського обліку, звітність підприємства, інша інформація, що стосується підприємства.

Прийоми та способи, які застосовуються аудитором при проведенні перевірки залежать від об'єктів дослідження, проте розглядаючи зміст поняття «методика аудиту», необхідно пам'ятати, що, як і в кожній галузі знань, в аудиті застосовується відповідні загальнонаукові та специфічні методичні прийоми фінансово-господарського контролю (рис. 4.1).

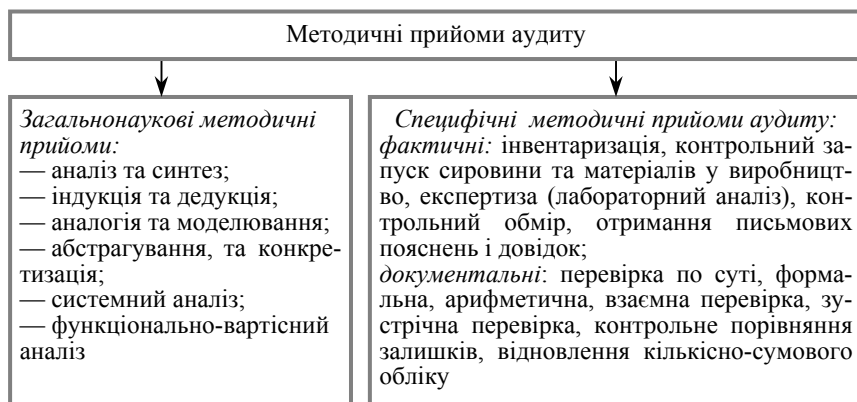


Рис. 4.1. Методичні прийоми аудиту

Загальнонаукові методичні прийоми складають основу формування специфічних методів і прийомів аудиту.

*Аналіз* — прийом дослідження, який полягає у розчленуванні об'єкта аудиту на складові елементи, вивченні їх ознак і властивостей.

*Синтез* — прийом дослідження об'єкта аудиту, який полягає в його цілісності, єдності й взаємозв'язку структурних елементів.

*Індукція* — вивчення аудитором частини характеристик об'єкта (наприклад, суму нестачі визначають за даними на кожну дату року — щомісячно).

*Дедукція* — вивчення аудитором загальної характеристики об'єкта, а потім його складових частин (наприклад, обсяг псування продукції в загальному і вина відповідальних осіб кожного окремо).

До загальних методичних прийомів відносять також *аналогію* — вивчення одних об'єктів аудиту на основі подібності з іншими. Наприклад, за лимонною кислотою виявлено нестачу, а за

оцтом — лишки. В цій ситуації аудитор може, користуючись методом аналогії, зробити висновок про неправомірність висновків щодо стягнення вартості нестачі кислоти. Це саме може бути і за мінеральними добривами, кормами, якщо вони однотипної дії.

*Моделювання* — заміна об'єкту його аналогом, моделлю. Наприклад, при вивченні причини збитків вивчають інформацію про його результати.

*Абстрагування* — на основі вивчення аудитором конкретних об'єктів виявляють закономірність за іншими об'єктами. Наприклад, недбайливе оформлення первинних документів як основна причина нестач тощо.

*Конкретизація* — це метод, протилежний абстрагуванню, тобто передбачає всебічне дослідження стану об'єктів аудиту. Наприклад, аудитор встановлює конкретних матеріально-відповідальних осіб і суму заподіяного ними збитку.

*Системний аналіз* — це вивчення об'єктів аудиту в сукупності усіх елементів і факторів, які зумовили даний факт (встановлення причин і зв'язків, що спричинили порушення).

*Функціонально-вартісний аналіз* — включає вивчення об'єктів аудитором повної технологічної системи виробництва з вартісною оцінкою кожної складової частини від підготовки виробництва до реалізації продукції.

Методичні прийоми аудиту конкретизують стосовно об'єктів винесених на його розгляд. При цьому загальнонаукові методичні прийоми, перебувають у тісному взаємозв'язку зі *специфічними прийомами аудиту*, які можна розглядати в розрізі певних груп, зокрема: фактичні, документальні.

*Інвентаризація* — перевірка фактичної наявності товарно-матеріальних цінностей і грошових коштів, а також контролю за їх збереженням.

*Контрольний запуск сировини і матеріалів у виробництво* передбачає перевірку фактичного витрачання сировини і матеріалів у виробництві, виходу готової продукції, відходів виробництва, продуктивності обладнання, а також встановлення реальності розробки і застосування норм витрачання сировини та матеріалів, палива тощо. За допомогою цього прийому виявляють випадки необґрунтованого списання сировини і матеріалів на випуск продукції як за завищеними нормами, так і понад встановлені норми.

Сировина, матеріали, готова продукція тощо можуть бути направлені аудитором на *експертизу* або *лабораторний аналіз* для визначення якості. Метою такого аналізу є уточнення суттєвих характеристик об'єкта перевірки.

Методом *контрольного обміру* фактичний обсяг виконаних робіт на окремих ділянках зіставляється з обсягом робіт, оформлених відповідними документами, на підставі яких здійснено нарахування заробітної плати й списання матеріалів, а також з обсягом робіт, передбачених проектно-кошторисною, нормативною і технологічною документацією.

*Письмові пояснення* матеріально відповідальних і посадових осіб потрібні для виявлення причин допущених порушень і винних осіб. Пояснення сприяють допоміжному з'ясуванню обставин і умов порушень та недоліків, реальності господарських операцій і достовірності фактів зловживань.

*Формальна перевірка* передбачає встановлення повноти та правильності оформлення документів, заповнення реквізитів, відповідність підписів осіб, які склали документ. Особлива увага звертається на: нумерацію документа(438/1 або 438/а вказує на існування документа 438 та несвоєчасність складання перших двох), дату складання документа, наявність віз посадових осіб (тобто керівнику відомо про здійснену операцію), відповідність зазначення одиниць виміру кількісним показникам операції (наприклад, одиниці «тонна», операція відображається в кг, що спричинить лишки або нестачі).

З метою визначення правильності сумарних і кількісних показників операції, арифметичних розрахунків при її документальному відображенні, аудитор повинен провести *арифметичну перевірку*.

Арифметична перевірка здійснюється шляхом перерахунку загальних підсумків, узгодження нарахувань та утримань (знижок) тощо, з метою визначення правильності розрахунків і виявлення можливих зловживань, які приховані неправильними арифметичними діями.

*Перевірка по суті* полягає у вивченні господарських операцій щодо їх відповідності вимогам чинних законів, інструкцій, положень, стандартів. Сутність такої перевірки багато в чому залежить від типу операцій, що перевіряються: нарахування і виплата заробітної плати, застосування норм природного убутку, ставок оподаткування для розрахунку податків.

У комплексі з арифметичною перевіркою цей прийом дозволяє виявити випадки приховування недостач, втрат, крадіжок і перевитрат за рахунок завищення планових та нормативних витрат на виробництво продукції або бюджетних коштів за окремими статтями, кошторисів, витрачання, списання на витрати матеріальних ресурсів за нормами, коли їх фактичне витрачання є меншим.

При проведенні *взаємної перевірки* порівнюють різні за своїм найменуванням і характером документи, в яких відображають різні аспекти однієї і тієї ж або декількох взаємопов'язаних операцій. Так порівнюються:

— прибутково — видаткові документи, які безпосередньо фіксують рух ТМЦ або грошових коштів з іншими документами, що відображають ті ж операції, але в інших аспектах;

— дані про оприбуткування ТМЦ з даними про тару, в якій вони перевозились;

— дані первинних документів з даними облікових регістрів.

Проведення зустрічної перевірки дає можливість виявити такі зловживання, за яких двосторонні операції отримують різне відображення у кожній із сторін. Наприклад, неоприбуткування отриманих від постачальника запасів, наявність безтоварних операцій. Отримавши результати проведеної зустрічної перевірки, аудитор досліджує дані результативного документа такої перевірки за допомогою аналізу та порівняння цих даних з даними, отриманими при дослідженні інших матеріалів справи.

Спосіб *контрольного порівняння залишків* полягає в перевірці кількісної інформації про рух однорідних запасів за міжінвентаризаційний період, шляхом додавання до залишку товару на початок періоду кількості товарів, що надійшли за період, що перевіряється, і відніманням задокументованого витрачання.

Максимально можливий залишок порівнюється із залишком, який зазначається в описі фактичної наявності товару на певну дату. Якщо максимально можливий залишок перевищує фактичний, це може свідчити про не відображення в обліку реалізації товарів.

Якщо на підприємстві аналітичний бухгалтерський облік ведеться тільки в підсумковому вартісному вимірнику, аудитору доцільно використовувати спосіб відновлення кількісно-сумового обліку, суть якого полягає в тому, що за первинними документами в хронологічній послідовності відтворюється надходження та витрачання окремих запасів за артикулом, видом або типом, розміром. Результати відновлення кількісно-сумового обліку дають можливість аналізувати рух запасів за певний період часу, викривати випадки приховування недостач дорогих товарів шляхом заміни їх дешевими.

Щодо способів організації проведення аудиту, то слід розрізняти:

— суцільний контроль;

— вибіркова перевірка.

Вибіркове дослідження застосовується, якщо є можливість перевірити менше ніж 100 % сукупності даних (інформації).

Межі аудиту визначаються повнотою вивчення документів, що відносяться до поставленого клієнтом завдання. Кожен факт знаходить підтвердження в багатьох документальних даних. Аудитор повинен добре знати практику бухгалтерського обліку, чітко уявляти собі пряме і непряме відображення кожної господарської операції в документах. Тут потрібні розвиненість форм логічного мислення аудитора і ґрунтовні знання практики обліку.

У процесі аудиту немає необхідності збирати буквально все. Збір інформації припиняється після того, як надано відповідь на всі запитання, поставлені клієнтом, а також є відповіді на основні питання. Подальше збирання інформації призводить до затягування строків аудиту, непотрібного витрачання коштів і сил.

Аудитор, який має досвід роботи і добру теоретичну підготовку, може безпомилково визначити, до яких пір слід вивчати документи та операції за встановленим фактом відхилення, на якій стадії аналізу та збору інформації можна поставити крапку, тобто межі аудиту встановлюються договором або іншим документом замовника та набутим аудиторським досвідом.

Отже, методика аудиту дає можливість визначити реальний якісний та кількісний стан об'єктів, що вивчаються, виявити відхилення від базового або нормативного стану й оцінити ці відхилення за критеріями доцільності та законності.

Аудиторська практика свідчить про те, що більшості аудиторів не завжди вдається робити правильні висновки з фактів, які перевіряються. Причина — в навичках аудитора, в образі його мислення, знанні логічних форм мислення, в його професійній майстерності, загальноосвітньому рівні, володінні способами та прийомами аудиту.

## **4.2. Аудиторський ризик та його складові**

На всіх етапах перевірки аудитор приймає значну кількість рішень — від визначення загальної стратегії до вибору основних аудиторських процедур та прийняття рішень. Важливим фактором при цьому є оцінка ризику, пов'язаного з підтвердження точності та об'єктивності інформації відображеної у фінансовій звітності клієнта. *Ризик при проведенні аудиторської перевірки* являє собою ризик аудитора щодо видачі неправильного висновку за перевіреною фінансовою інформацією.

Суть та порядок оцінки аудиторського ризику визначено в МСА 320 «Суттєвість в аудиті», 400 «Оцінка ризиків та внутрішній контроль» та МСА 530 «Аудиторська вибірка та інші процедури аудиторської перевірки».

Аудиторський ризик — ризик неефективності аудиторської перевірки, тобто ризик видачі висновку про достовірність фінансової звітності при наявності в ній суттєвих помилок і пропусків.

При оцінці аудиторського ризику необхідно звернути увагу на його основні елементи та їх зв'язок зі збором аудиторських доказів, необхідних для проведення ефективної аудиторської перевірки.

У МСА 400 визначено три складових елемента аудиторського ризику, а саме:

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

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

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

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

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

дитор може контролювати, змінюючи характер, час та масштаб окремих перевірок.

Оцінку *властивого ризику* МСА 400 рекомендовано здійснювати за двома напрямками:

*1) на рівні фінансового звіту:*

— чесність управлінського персоналу;

— досвід і знання управлінського персоналу, а також зміни в його складі за певний період (наприклад, недосвідченість управлінського персоналу може вплинути на підготовку фінансових звітів суб'єкта господарювання);

— тиск на управлінський персонал (наприклад, обставини, внаслідок яких управлінський персонал може зловживати викривленнями фінансових звітів, а саме: велика кількість банкрутств у галузі або нестача капіталу в суб'єкта господарювання для продовження діяльності);

— вид бізнесу суб'єкта господарювання (наприклад, потенційна можливість технологічного старіння його продукції та послуг, складність структури його капіталу, значущість пов'язаних сторін, а також кількість приміщень і географічне розташування виробничих потужностей);

— фактори, що впливають на галузь, до якої належить суб'єкт господарювання (наприклад, економічні та конкурентні умови, спричинені фінансовими тенденціями і показниками, а також зміни в технології, споживчому попиті та в обліковій практиці, властивій галузі).

*2) на рівні залишків рахунків і класу операцій:*

— рахунки фінансових звітів, які можуть бути вразливими до викривлень, наприклад, рахунки, які потребували коригувань у попередньому періоді або пов'язані з високим ступенем оцінки;

— складність основних операцій та інших подій, що можуть потребувати аналізу експерта;

— рівень судження, необхідного для визначення сальдо рахунків;

— вразливість активів до втрат або незаконного їх привласнення (наприклад, коштів);

— здійснення незвичайних і складних операцій, особливо наприкінці звітнього періоду;

— операції, що не піддаються звичайному аналізу.

Факторами впливу на оцінювання внутрішнього ризику є:

— умови та методи ведення господарської діяльності підприємством (умови конкуренції, зміни в податковому законодавстві);



— місцезнаходження підприємства (транспортні проблеми, великі обсяги реалізації продукції за нестабільної економічної ситуації);

— штат і організація діяльності (переоцінка керівництвом ефективності внутрішнього контролю);

— доходи і плани оперативної діяльності (зниження кількості і якості продукції, що реалізується, істотні відхилення за результатами інвентаризації);

— майно (значне зниження вартості майна, що може бути ознакою банкрутства підприємства);

— ліквідність і фінансування (нестача оборотного капіталу, непередбачені збитки).

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

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

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

Як правило, аудитор оцінює ризик контролю як високий щодо деяких або всіх тверджень, якщо:

— системи бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю суб'єкта господарювання не є ефективними;

— оцінка ефективності систем бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю суб'єкта господарювання не є дієвою.

Факторами впливу на оцінювання ризиків контролю є:

1) стиль керівництва (здійснення контролю за веденням бухгалтерського обліку, готовність до виправлення значних помилок);

організаційна структура (відповідність між організаційною структурою і розмірами підприємства, розподіл відповідальності і повноважень);

2) кадрова політика (відповідність кадрової політики розмірам і організаційній структурі підприємства, надання можливості підвищення кваліфікації);

3) правильність ведення обліку та складання фінансової звітності (відповідність зовнішньої звітності внутрішнім звітам структурних підрозділів);

4) своєчасність надання інформації керівництву про наявність помилок і зловживань;

5) наявність системи внутрішнього контролю.

Попередня оцінка ризику контролю щодо тверджень у фінансових звітах має бути високою за винятком випадків, коли аудитор:

— може визначити заходи внутрішнього контролю, які, з певною ймовірністю, запобігатимуть суттєвим викривленням або виявлятимуть і виправлятимуть такі викривлення;

— планує проводити тести контролю для підтвердження оцінки.

Всі проведені аудитором процедури щодо оцінки властивого та контрольного ризику мають бути задокументовані. Зокрема, аудитор повинен подати в робочих документах аудиторської перевірки:

а) висновки про системи бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю суб'єкта господарювання;

б) оцінку ризику контролю.

Робочі документи аудитора щодо оцінки аудитором ризиків можуть мати характеристики описового характеру, анкети, контрольні аркуші і схеми організації виробництва. На форму та обсяг документації впливають величина і складність структури суб'єкта господарювання, а також вид його систем бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю. Загалом, що складніша система бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю суб'єкта господарювання і що більшими за обсягом є аудиторські процедури, то більшим повинен бути обсяг документації аудитора.

Виявивши істотні недоліки у структурі або функціонуванні систем бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю, аудитор повинен повідомити про це керівництво у найкоротший термін, аргументувавши це письмово. Проте якщо аудитор вважає це доцільним, можна усно повідомити керівництво, зафіксувавши це в робочій документації.

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

— вид процедур по суті, наприклад, проведення тестів, орієнтованих на незалежні сторони за межами суб'єкта господарюван-

ня, а не тестів, орієнтованих на сторони чи документацію; або проведення докладних тестів для досягнення конкретної мети аудиту (на доповнення до аналітичних процедур);

— час виконання процедур по суті, наприклад, їх проведення наприкінці звітного періоду, а не раніше;

— обсяг процедур по суті, наприклад, використання більшого обсягу вибірки.

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

Фактори впливу на оцінювання ризику невиявлення представлено в табл. 4.1.

Таблиця 4.1

**ФАКТОРИ ВПЛИВУ НА ОЦІНЮВАННЯ РИЗИКУ НЕ ВИЯВЛЕННЯ**

Аналітичний ризик	Статистичний ризик
<ol style="list-style-type: none"><li>1. Використання перевіряючим неправдивої або недостатньо правдивої інформації</li><li>2. Порівняння даних за різні звітні періоди без урахування їх порівняльності</li><li>3. Наявність помилок, що мають місце в процесі розрахунку відносних величин і коефіцієнтів, на підставі яких можна зробити певні висновки</li><li>4. Наявність істотних відхилень у значенні облікових величин</li><li>5. Ступінь розуміння мети аналізу та можливостей обраних методів</li><li>6. Недостатність у перевіряючого професійних навичок</li></ol>	<ol style="list-style-type: none"><li>1. Вибір помилкових методів підготовки вибірки (наприклад, замість добирання об'єктів для вибірки за кількісними показниками її добирають за показниками якості)</li><li>2. Наявність помилок у визначенні обсягу вибірки і її формуванні</li><li>3. Використання у вибірковій сукупності незіставних даних</li><li>4. Необґрунтованість застосування вибіркового методу замість суцільного</li><li>5. Розмір допущеної помилки за вибіркою не відповідає дійсності</li></ol>

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

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

де AP — аудиторський ризик (Audit risk); BP — властивий ризик (Inherent risk); PK — ризик контролю (Control risk); PH — ризик невиявлення (Detection risk).

Аудитори зацікавлені в найменших значеннях аудиторського ризику, тобто  $AP \rightarrow 0$ . Відповідно, чим вище властивий ( $BP \rightarrow 1$ )

та контрольний ризику (РК → 1), тим нижчим повинен бути ризик невиявлення помилок (РН → 0). Таким чином, аудиторський ризик у цілому перебуває в прямо пропорційній залежності від ризику невиявлення і в обернено пропорційній залежності від планованого отримання в процесі тестування аудиторських свідчень. Скорочення аудиторського ризику веде до скорочення ризику невиявлення, але при цьому збільшується обсяг даних для тестування з метою одержання свідчень.

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

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

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

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

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

Наприклад:

$$AP = BP (0,7) \cdot PK (0,9) \cdot PV (0,5) = 0,315.$$

Це означає, що 32 % наявних у звітності помилок можуть залишитись поза увагою аудитора, тому аудиторська перевірка буде вважатись проведеною на неналежному рівні.

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

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

Варіанти оцінки аудиторського ризику наведено в табл. 4.2.

Таблиця 4.2

#### ВАРІАНТИ ОЦІНКИ АУДИТОРСЬКОГО РИЗИКУ

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

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

Оцінка аудиторського ризику повинна бути документально зафіксована за допомогою спеціальних робочих документів аудитора, які входять до складу аудиторського досьє. Багато зарубіжних і вітчизняних аудиторських фірм мають розроблені стандартні форми таких робочих документів, які заповнюються в розрізі розглянутих складових частин аудиторського ризику, а також може бути окремий документ, у якому аудитор визначає допустимі значення аудиторського ризику для окремих статей бухгалтерської звітності.

### 4.3. Помилки і обман в аудиті

Проводячи перевірку, аудитор майже завжди може виявити відхилення у фінансовій інформації клієнта, які призводять до викривлення уявлення про окремі сторони або у цілому діяльності клієнта. Викривлення в документах розподіляють на ненавмисні та навмисні, суттєві та несуттєві.

До *ненавмисних викривлень* відносяться помилки, допущені без злого умислу (можуть бути технічними або спричинених незнанням управлінським персоналом вимог нормативних документів).

*Навмисні викривлення* здійснюються бухгалтерськими або іншими працівниками підприємства для отримання бажаних для них показників, зміни вихідних даних тощо, тобто зі злим умислом.

Оскільки помилки, виявлені під час аудиторської перевірки, можуть мати різну вагу і неоднаково сприйматися, перевіряючи фінансову інформацію, аудитор повинен дати оцінку виявлених у ній помилок, які можуть бути як суттєвими, так і несуттєвими. Аудиторська оцінка суттєвості фінансової інформації допомагає аудитору вирішити питання та статті фінансової звітності, які необхідно проаналізувати, визначити розмір вибірки і методичні прийоми, які необхідно провести. Крім того, суттєвість нероздільно пов'язана з аудиторським ризиком, адже чим вища ймовірність виникнення суттєвої помилки — тим вищий аудиторський ризик.

Аудитор повинен брати до уваги дві сторони суттєвості: кількісну та якісну. З якісного погляду він повинен дати своє професійне судження щодо суттєвості виявлених у ході перевірки відхилень. З кількісного погляду встановлюється, чи перевищують окремі знайдені відхилення або їх сума кількісні критерії — рівень суттєвості.

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

Визначення суттєвості залежить від досвіду та кваліфікації аудитора і встановлюється ним самостійно для кожного клієнта з урахуванням обсягу та специфіки його діяльності (розмір підприємства, величина валового прибутку, вартість активів, величина капіталу). Рівень суттєвості встановлюється як для кожного із цих показників, так і для звітності в цілому. При цьому до уваги беруться різні фактори:

— абсолютна величина помилки (в різних умовах вона може бути або допустимою, або недопустимою);

— відносна величина помилки (відношення ймовірної помилки до базової величини, за яку береться валовий прибуток, сума активів, сума поточних активів та ін.);

— зміст статті звітності (можливі помилки за рахунками ліквідованих активів розглядаються як суттєвіші внаслідок їх відносної доступності для порушень);

— конкретні цілі використання аудиторського висновку;

— невизначеність фінансового стану підприємства тощо.

Ризик суттєвих викривлень фінансової інформації аудитор повинен розглядати з позиції шахрайства чи помилки.

Порядок оцінки та відповідальність аудитора за розгляд шахрайства і помилки, допущені під час перевірки фінансової звітності визначені в МСА 240.

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

Шахрайство — навмисно неправильне відображення і подання даних обліку та звітності службовими особами і керівництвом підприємства. Шахрайство полягає у маніпуляціях обліковими записами і фальсифікації первинних документів, реєстрів обліку і звітності; навмисних змінах записів в обліку, які викривляють суть фінансових і господарських операцій; неправильній оцінці активів і методів їх списання; пропусканні або приховуванні записів чи документів; невідображенні операцій; незаконному отриманні в особисту власність грошово-матеріальних цінностей; невідповідних записах в обліку.

Маніпуляція обліковими записами — зумисне використання неправильних (некоректних) бухгалтерських проведення або сторнуючих записів для викривлення даних обліку і звітності.

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

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

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

Аудитор розглядає випадки шахрайства, що належать до двох типів навмисних викривлень: викривлення, які є результатом неправдивої фінансової звітності, та викривлення, які є результатом незаконного привласнення активів.

До неправдивої фінансової звітності належать навмисні викривлення, пропускання загальних сум або розкриття інформації у фінансових звітах із метою обману їх користувачів. Неправдиві фінансові звіти можуть містити:

— обман, тобто маніпулювання, фальсифікацію, навмисні вправлення облікових записів або первинних документів, які є основою фінансових звітів;

- викривлення або навмисне пропускання у фінансовій звітності подій, господарських операцій чи іншої істотної інформації;
- навмисне неправильне застосування облікових принципів визнання, класифікації, надання або розкриття інформації.

Незаконне привласнення активів охоплює крадіжку активів підприємства. Є багато способів незаконного привласнення активів підприємства, зокрема, розтринькування, крадіжки майна чи нематеріальних активів, сплата підприємством коштів за неотримані товари та послуги. Воно часто супроводжується фальшивими чи викривленими обліковими записами або документами для приховування факту нестачі активів.

На відміну від помилки шахрайство є навмисною дією, що, як правило, супроводжується свідомим приховуванням фактів. Хоч аудитор і має змогу виявити потенційні можливості скоєння шахрайства, йому складно (якщо взагалі можливо) визначити намір, зокрема, управлінського персоналу (наприклад, щодо викривлення облікової оцінки чи спотворення принципів бухгалтерського обліку).

У разі встановлення наявності шахрайства, помилок і їх суттєвості у фінансових звітах підприємства аудиторі слід звертати увагу на наявність умов, які збільшують ризик виникнення обману та помилок. Основні з них визначені МСА 240. Це такі умови:

*Склад та компетентність управлінського персоналу:*

— вище керівництво підприємством складається з однієї-трьох осіб, тобто немає розмежування владних повноважень та взаємного контролю;

— не усуваються недоліки системи внутрішнього контролю;

— плінність кадрового складу;

— недостатня кількість обліковців;

— часті зміни менеджерів, юристів, внутрішніх аудиторів.

*Особливі фактори роботи підприємства:*

— занепад економічної діяльності, можливість банкрутства;

— непорівнянність оборотного капіталу, прибутку і темпів розвитку підприємства;

— погіршення якості виручки (збільшення обсягу продажу в кредит);

— зниження темпів зростання прибутку;

— значні вкладення в інші галузі;

— залежність від одного замовника;

— складання звітності в досить короткі строки.

*Незвичайні операції:*

— незвичайні господарські операції, особливо в період, ближчий до кінця року, які суттєво впливають на величину виручки;



- операції з пов'язаними сторонами;
- платежі за послуги (консультантам, юристам, агентам, експертам та іншим), які виглядають надмірними відносно обсягу наданих послуг.

*Проблеми одержання необхідних аудиторських доказів:*

- неадекватні записи одних і тих самих операцій у різних книгах, журналах, рахунках, звітах;
- не відображення (пропуск) господарських операцій;
- відсутність документів;
- розбіжності під час зустрічної перевірки;
- зміни в показниках фінансово-господарської діяльності без пояснень;
- нечіткі і необгрунтовані пояснення керівництва на аудиторські опитування.

Слід зазначити, що за допущені помилки та шахрайство відповідальність несе керівництво підприємства-клієнта, а аудитор відповідає за висновок, зроблений за результатами перевірки звітності.

У разі виявлення шахрайства та помилок аудиторю потрібно з'ясувати у керівництва та персоналу організації всі питання, пов'язані з їх причинами. Аудитор повинен розглянути вплив можливого шахрайства або помилки на фінансову звітність. Якщо він вважає, що вони могли призвести до перекручення звітності, йому для установлення істини потрібно виконати додаткові процедури. Характер додаткових процедур залежить від виду шахрайства і помилки та від ступеня їх впливу на зміст фінансової звітності.

У випадку, коли шахрайство або помилка могли бути попереджені або виявлені під час внутрішнього контролю, але цього не сталося, аудитор повинен переглянути свою попередню оцінку цієї системи, ступінь довіри до неї, розширити обсяг інформації, яка має бути перевірена, застосовуючи додаткові процедури.

Усі виявлені помилки, неточності у звітності повинні знайти своє відображення в робочій документації аудитора. Крім того необхідно своєчасно повідомити про виявлене шахрайство або помилку керівництво клієнта якщо:

- аудитор підозрює, що є факт шахрайства, навіть якщо можливий вплив цього шахрайства на фінансові звіти несуттєвий;
- шахрайство або суттєву помилку справді допущено.

Перед наданням інформації про можливі або наявні факти шахрайства чи істотні помилки аудитор повинен врахувати всі пов'язані з цим обставини. Аудитор має оцінити участь у шах-

райстві керівних осіб підприємства. Якщо до шахрайства причетний найвищий керівник підприємства (директор), аудитор має право і повинен отримати юридичну консультацію юриста чи адвоката щодо подальших дій або напрямів аудиту.

Якщо аудитор дійшов висновку, що шахрайство чи помилка мають суттєвий вплив на фінансові звіти й не були у них відображені або виправлені, він повинен висловити умовно-позитивну або негативну думку.

## *I. ПИТАННЯ ДЛЯ ОБГОВОРЕННЯ*

1. Методика проведення аудиту.
2. Об'єкти аудиту.
3. Методичні прийоми аудиту.
4. Способи проведення аудиту.
5. Аудиторський ризик.
6. Елементи аудиторського ризику.
7. Охарактеризуйте поняття властивого ризику.
8. Які фактори характеризують середовище внутрішнього контролю на підприємстві?
9. Що таке ризик не виявлення помилок?
10. Яка прийнятна межа аудиторського ризику?
11. Як визначає помилки та шахрайство МСА 240?
12. Яка різниця між помилкою і шахрайством?
13. У чому полягає маніпуляція обліковими записами?
14. Що таке фальсифікація бухгалтерських документів?
15. Що таке надзвичайні операції з точки зору аудитора?
16. Що впливає на суттєвість помилок?
17. Що повинен враховувати аудитор, описуючи факти шахрайства чи помилок?

## *II. ПРАКТИЧНІ ЗАВДАННЯ ТА СИТУАЦІЇ*

### **Завдання 1**

Проаналізувати наведені далі ситуації та визначити, з допомогою якого методу аудиту можна встановити факт порушення.

*Ситуація 1.* У всіх видаткових касових ордерах відсутній підпис керівника підприємства.

*Ситуація 2.* Паливно-мастильні матеріали, що надійшли від постачальника, не оприбутковані в обліку.

**Ситуація 3.** Придбаний малоцінний необоротний актив відображений у складі основних засобів.

**Ситуація 4.** В акті на списання матеріальних цінностей завищено витрати фарби на малярні роботи.

**Ситуація 5.** Відображена фіктивна сума авансу постачальнику.

**Ситуація 6.** У розрахунково-платіжній відомості неправильно визначено суму утримань податку з доходів фізичних осіб.

**Ситуація 7.** Виявлено відсутність Головної книги на підприємстві.

**Ситуація 8.** У складі активів підприємства числиться дебіторська заборгованість, не визнана покупцем.

**Ситуація 9.** Показники рентабельності підприємства набагато нижчі від середнього показника по галузі.

## **Завдання 2**

Розглянути класифікацію методичних прийомів аудиту та з'ясувати їх суть (рис. 4.2).

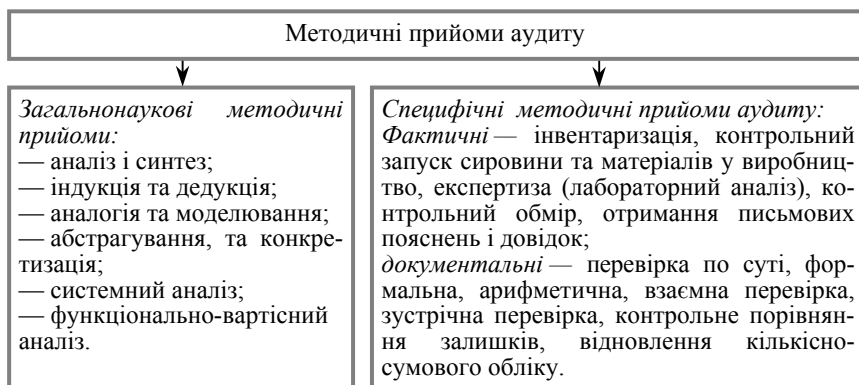


Рис. 4.2. Методичні прийоми аудиту

## **Завдання 3**

У листопаді поточного року за розпорядженням головного бухгалтера списана дебіторська заборгованість у сумі 15 600 грн, що виникла два роки тому та не підтверджена актом звірки.

Встановити суть порушення, їх наслідки та методи виявлення.

## **Завдання 4**

Розшифрувати зміст ситуації, вираженої залежністю

$$AR = IR (1,00) \cdot CR (1,00) \cdot DR (0,05) = 0,05.$$

Заповнити таблицю залежності між факторами моделі аудиторського ризику. Письмово пояснити прийняті рішення.

Власний ризик IR	Ризик контролю CR	Ризик невиявлення DR	Аудиторський ризик AR
Низький	?	?	Високий
?	Середній	Середній	?
Середній	?	?	Середній
Низький	?	Середній	Низький
Високий	Високий	Низький	?

### **Завдання 5**

Визначити вид ризику (ризик контролю, історичний ризик, ризик невиявлення, аудиторський ризик), який відповідає наведеним далі визначенням:

Визначення	Вид ризику
Ризик, який бере на себе аудитор, даючи висновок про повну достовірність даних фінансової звітності, в той час як там можливі помилки, не виявлені аудитором	
Усі можливі ризики пов'язані з функціонуванням підприємства, зокрема помилки і відхилення, які можуть бути допущені внаслідок діяльності під впливом внутрішніх і зовнішніх факторів	
Оцінювання аудитором системи внутрішнього контролю з метою визначення її ефективності при запобіганні або виправленні помилок у бухгалтерському обліку і звітності	
Ризик, що суттєві помилки можуть залишитися невиявленими в ході аудиторської перевірки	

### **Завдання 6**

Визначити сутність ризику аудитора, його складові частини, імовірність та ознаки, за якими його можна оцінити. Назвати конкретні аспекти, що визначають величину ризику точності аудиторської перевірки.

За даними практичних завдань:

1) оцінити загальний ступінь внутрішнього ризику аудитора та за окремими його факторами;

- 2) відобразити зроблений висновок у робочих паперах аудитора;
- 3) указати, на які питання аудиторської перевірки потрібно звернути особливу увагу під час її планування;
- 4) розробити рекомендації аудитора керівництву підприємства, виходячи з виявлених недоліків.

### **Навчальний матеріал до завдання**

1. Оцінюючи рівень внутрішнього ризику, аудитор В. П. Олексієнко на фірмі «Альфа» установив, що директор Т. М. Хоменко має незначний досвід практичної роботи; є випадки затвердження ним ризикованих проектів діяльності фірми, які не забезпечені власними джерелами коштів; Т. М. Хоменко обіймає свою посаду з часу створення фірми; виконує значну частину робіт в оперативному її керівництві.

2. Фірма «Альфа» займається виробництвом канцелярського приладдя. Має місце значний вплив зовнішніх факторів, існують претензії і звинувачення з боку клієнтів, банків, інвесторів і поставальників.

3. Бухгалтерський облік на фірмі здійснюється бухгалтерією фірми, де працює шість осіб. Головний бухгалтер Г.Д. Потапенко має значний досвід практичної роботи на державних підприємствах; у спільних підприємствах та інших комерційних структурах не працювала. Виникають труднощі щодо прийняття правильних рішень з обліку проведених господарських операцій. Бухгалтерські документи надходять із запізненням (в іншому звітному періоді) і, як наслідок, несвоєчасно відображаються в обліку. В облікових записах багато зведених сум, які важко перевірити. Під час попереднього вибіркового перегляду облікових реєстрів з реалізації аудитор установив, що не всі суми підтверджені первинними документами. Протягом року підприємство одержувало шість разів кредит у банку на суму 1 млн грн і не здійснило жодних капітальних вкладень.

4. На фірмі «Альфа» аудиторська перевірка проводиться вперше, внутрішній контроль відсутній. Аудиторську перевірку, на прохання адміністрації, планується провести за п'ять днів.

### **Завдання 7**

У результаті оцінки системи внутрішнього контролю аудитор та його асистент вирішили, що вони будуть покладатися на три основні показники: доходи, витрати, заробітну плату. На основі

інформації, зібраної на початковому етапі аудиту, вони оцінили вказаним способом такі зміни:

	ДОХОДИ	ВИТРАТИ	ЗАРПЛАТА
AR	0.04	0.04	0.04
IR	0.90	1.00	1.00
CR	0.50	0.35	0.15
DR			

Обчислити ризик невиявлення.

### **Завдання 8**

Розглянути наведені у табл. 4.3 — 4.6 умовні дані, визначити зони максимального ризику і запропонувати можливі шляхи його зниження.

Таблиця 4.3

#### **БАЛАНС (ВИТЯГ)**

Стаття	Звітний рік	Минулий рік
<i>Необоротні активи</i>		
основні засоби і нематеріальні активи	2700	2315
<i>Усього необоротних активів</i>	<i>2700</i>	<i>2315</i>
<i>Оборотні активи:</i>		
запаси	2175	1880
дебітори і поточні фінансові інвестиції	3750	2600
грошові кошти та їх еквіваленти	935	780
<i>Усього оборотних активів</i>	<i>6860</i>	<i>5260</i>
<b>Баланс</b>	<b>9560</b>	<b>7575</b>
<i>Власний капітал</i>		
статутний капітал	3500	3500
нерозподілений прибуток	4295	2275
Усього капіталу і резервів	7795	5775
<i>Поточні зобов'язання</i>		
Кредиторська заборгованість за товари та послуги	1765	1800
<i>Усього</i>	<i>1765</i>	<i>1800</i>
<b>Баланс</b>	<b>9560</b>	<b>7575</b>

Таблиця 4.4

**ЗВІТ ПРО ФІНАНСОВІ РЕЗУЛЬТАТИ (ВИТЯГ)**

Показник	Звітний рік	Минулий рік
Виручка від реалізації	5600	5300
Собівартість реалізованої продукції	1680	1570
Валовий прибуток	3920	3730
Інші витрати	1900	1850
Чистий прибуток (збиток)	2020	1880

Таблиця 4.5

**ДИНАМІКА ЗАПАСІВ**

Показник	Звітний рік	Минулий рік
Сировина	375	350
Незавершене виробництво	700	630
Готова продукція	1100	900
Усього	2175	1880

Таблиця 4.6

**ДИНАМІКА ДЕБІТОРСЬКОЇ ЗАБОРГОВАНОСТІ**

Термін (днів)	Звітний рік	Минулий рік
0—30	900	1100
31—60	1250	700
61—90	1050	550
Понад 91	550	250
Усього	3750	2600

**Завдання 9**

Використовуючи вихідні дані завдань 7—8, вказати шляхи зниження аудиторського ризику. Визначити, на які статті балансу необхідно звернути увагу аудиторю, що мають найбільший ризик; які технічні прийоми аудиту слід застосувати до кожної статті балансу, що є найбільш важливими.

При складанні програми із зменшення ризику необхідно використати такі технічні прийоми: порівняння даних, інвентаризація, контрольна закупка, фізичний огляд, спостереження, письмове та усне опитування, вивчення та аналіз з первинних документів, аналіз, арифметичний контроль, тестування, одержання інформації на підприємстві та від третіх осіб тощо. Програму зменшення ризику розробити у формі табл. 4.7.

Таблиця 4.7

**ПРОГРАМА ЗНИЖЕННЯ АУДИТОРСЬКОГО  
РИЗИКУ КОНТРОЛЮ ПРИ ПРОВЕДЕННІ АУДИТУ**

Стаття балансу	Технічний прийом аудиту	Розмір аудиторського ризику	Джерело аудиту	Рекомендації
1	2	3	4	5

**Завдання 10**

Визначити ризик невиявлення (DR) виходячи з того, що аудитор планує перевірку за таких показників: прийнятний аудиторський ризик (AR) — 0,05; властивий ризик (IR) — 0,75; ризик системи внутрішнього контролю (CR) — 0,30.

**Завдання 11**

Аудитор прийняв величину загального аудиторського ризику в розмірі 5 %, внутрішній ризик оцінив у розмірі 100 %, а ризик контролю — 30 %.

В яких випадках оцінюються на вищенаведеному рівні елементи ризику, зокрема, внутрішній ризик та ризик контролю? Яка величина ризику невиявлення аудитором помилок та якою буде міра впевненості в результатах роботи аудитора?

**Завдання 12**

Визначити ризик невиявлення помилок аудиторської перевірки фірми «Надія» за умови, якщо властивий ризик за результатами експертів аудиторської фірми становить 35 %, а ризик внутрішнього контролю оцінюється як сумарна величина впливу факторів на систему внутрішньогосподарського контролю.



## ОЦІНКА РИЗИКУ ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ

№ п/п	Фактори, що впливають на оцінку внутрішнього контролю	Оцінка експертів, %
1	Компетентність контрольного персоналу	12,6
2	Організація системи обліку внутрішнього контролю	5,1
3	Правильність відображення операцій в обліку	8,1
4	Кадрова політика адміністрації та перепідготовка працівників	3,9
5	Наявність служби внутрішнього аудиту та її функції	6,7
6	Розподіл повноважень та обов'язків	2,9
7	Методи адміністративного контролю	5,8
8	Санкціонування операцій	0,0
9	Контроль за документами та їх зберігання	5,4
10	Ставлення адміністрації до внутрішнього контролю	5,4
11	Використання контрольних процедур	5,2
12	Підпорядкованість контрольного персоналу	4,8
13	Нагляд за виконанням контрольних процедур	4,1
14	Наявність технічних і технологічних засобів контролю	0,0
15	Складна корпоративна структура або складні операції	0,0
16	Інші фактори	2,6

**Завдання 13**

Охарактеризувати наведені далі факти за їх відношенням до помилок чи шахрайства:

- 1) завищено обсяг витрат на виробництво продукції на 20 тис. грн;
- 2) списано дебіторську заборгованість, термін позовної давності якої не минув;
- 3) неправильно підрахований підсумок у платіжній відомості;
- 4) відображено податковий кредит за відсутності податкової накладної;
- 5) відображено у складі активів підприємства сировину і матеріали, передані на відповідальне зберігання;

6) списано з балансу вантажний автомобіль, термін корисного використання якого не закінчився;

7) головному інженеру підприємства нарахована допомога з тимчасової втрати працездатності за відсутності листка непрацездатності;

8) списано нестачу бензину, що виникла з вини завідувача нафтоскладом, на витрати операційного періоду;

9) не відображено фінансовий результат від списання будівлі, знищеної внаслідок стихійного лиха;

10) включено до складу валових витрат сільськогосподарського підприємства витрати на придбання фотокамери.

### **Завдання 14**

Використовуючи дані, наведені в табл. 4.9, визначити верхню і нижню межі суттєвості помилок.

*Таблиця 4.9*

#### **РОЗРАХУНОК ГРАНИЧНОДОПУСТИМОГО РОЗМІРУ ПОМИЛОК**

Розрахункова база	Сума по звітності, грн	Мінімум		Максимум	
		%	грн	%	грн
Прибуток до оподаткування	27 710	5		10	
Поточні активи	42 920	5		10	
Загальна вартість активів	43 160	3		6	
Короткострокові зобов'язання	8350	5		10	

### **Завдання 15**

Використовуючи наведені в табл. 4.10 дані визначити, яка помилка буде вважатися суттєвою. Розглянути й обговорити методи виправлення помилок у відповідності до П(С)БО 6 (табл. 4.11).

## ОЦІНКА СУТТЄВОСТІ ПОМИЛОК

Показник	Фактична помилка, виявлена при тестуванні, грн	Сума по звітності, тис. грн		Значення базового показника, тис. грн	Критерій, %	Значення для визначення рівня суттєвості, тис. грн
		попередній рік (на початок року), тис. грн	звітний рік (на кінець року), тис. грн			
Оборотні активи	2500	82 514	48 167		5	
Прибуток	1300	218 324	265 448		2	
Обсяг реалізації	12000	219 027	205 832		5	
Власний капітал	6000	273 321	264 947		2	

**Завдання 16**

Сформулювати аудиторське судження про достовірність статей балансу. Розмір суттєвості прийняти за показником, обчисленим у попередньому завданні:

1) рядок ф. № 1 580 «Розрахунки з кредиторами з оплати праці». За відомістю на виплату заробітної плати виплачено інженеру Соколову В.М. 1500 грн, а в Книзі заробітної плати за цей період показано виплату в сумі 150 грн;

2) рядок ф. № 1 100 «Виробничі запаси». Для виконання ремонтних робіт майстру бригади Романченку М.М. було відпущено в підзвіт 53 кв. м скла. У накладній зазначено відпуск 35 кв. м скла. Облікова ціна 1 кв. м — 30 грн.

**Завдання 17**

За наведеними далі ситуаціями встановити види ризику. Які причини й передумови аудиторського ризику?

**Ситуація 1.** СП «Холодок» займається переробкою, замороженням і реалізацією овочів малим та великим магазинам, які продають їх населенню.

**Ситуація 2.** МП «Золотий берег» — сімейне підприємство, що розташоване у Криму і має готель на 40 номерів, ресторан і два бари. У містечку, де розташований готель, один раз на рік організовується фестиваль естрадної пісні, який набув тут великої популярності.

## ПОРЯДОК ВИПРАВЛЕННЯ ПОМИЛОК У ФІНАНСОВІЙ ЗВІТНОСТІ

Група 1	Виправлення помилок, допущених і виявлених в одному чи попередніх звітних періодах	
1.1. Виправлення помилок, допущених і виявлених в одному звітному періоді (до подання фінансової звітності)	<p>На рахунках бухгалтерського обліку неправильно відображена господарська операція</p> <p>Господарську операцію відображено правильно, однак сума завищена або занижена</p>	<p>Неправильну операцію виключити методом «сторно», після чого слід відобразити правильну господарську операцію, яка б достовірно відображала дійсний стан справ</p> <p>Завищену суму коригують методом «сторно», а занижену — проведенням додаткової операції</p>
1.2. Виправлення помилок, допущених і виявлених в попередніх звітних періодах (після представлення фінансової звітності) (п. 4—14 П(С)БО 6)	<p>господарська операція не відображена в бухгалтерському обліку</p> <p>Помилки, що впливають на величину нерозподіленого прибутку (непокрытого збитку)</p>	<p>Відобразити таку операцію</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. Визначити суть і суму помилки.</li> <li>2. виправити помилку (за рахунок сальдо нерозподіленого прибутку (непокрытого збитку).</li> <li>3. Розглянути статті фінансової звітності попередніх періодів, які були перераховані з метою повторного представлення порівняльної інформації.</li> <li>4. Розкрити факт повторного оприлюднення виправлених фінансових звітів чи доцільність повторного оприлюднення.</li> </ol>
	Помилки, що не впливають на величину нерозподіленого прибутку (непокрытого збитку)	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Визначити суть помилки.</li> <li>2. Визначити суму помилки.</li> <li>3. Визначити вплив помилки на відповідні статті фінансової звітності.</li> <li>4. Здійснити коригування з допомогою бухгалтерської довідки.</li> </ol>

Група 2	<p>Внесення змін в облікову оцінку та облікову політику п. 6—8 П(С)БО 6</p> <p>Виправлення помилок, допущених у попередніх звітних періодах при зміні в облікових оцінках</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>Коригування сальдо нерозподіленого прибутку (непокритого збитку) на початок звітного періоду, якщо такі помилки впливають на величину нерозподіленого прибутку (непокритого збитку).</li> <li>Наслідки зміни облікових оцінок слід включати до тої статті звіту про фінансові результати, яка раніше застосовувалася для відображення доходів або витрат, пов'язаних з об'єктом такої оцінки.</li> </ol>
Група 3 (п. 15—19 П(С)БО 6)	<p><i>Виправлення помилок про події після дати балансу</i></p> <p>Події після дати балансу, що вимагають коригування відповідних активів і зобов'язань</p> <p>Події після дати балансу, що не потребують коригування відповідних активів і зобов'язань</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>Коригування сальдо нерозподіленого прибутку (непокритого збитку) на початок звітного періоду.</li> <li>Повторне представлення порівняльної інформації щодо попередніх звітних періодів.</li> </ol> <p>Коригування активів чи зобов'язань шляхом сторнування та (або) додаткових записів обліку звітного періоду</p> <p>Розкриття таких подій у примітках до фінансової звітності</p>

**Ситуація 3.** СП «Первоцвіт» має 20 магазинів на території України. Спеціалізується на реалізації квітів, саджанців декоративних кущів і дерев, а також садового інвентарю у широкому асортименті. Два рази на рік на адресу місцевих мешканців фірма надсилає кольоровий каталог, в якому представлені види продукції.

### **Завдання 18.**

У листопаді поточного року аудиторській фірмі надійшла пропозиція укласти угоду про надання послуг по підтвердженню річної бухгалтерської звітності за поточний рік (існує бухгалтерська звітність станом на 1 жовтня поточного року)

#### **ЗВІТ ПРО ФІНАНСОВІ РЕЗУЛЬТАТИ\***

грн

Виручка від реалізації товарів (робіт, послуг)	98 000
Собівартість реалізації товарів (робіт, послуг)	65 140
Комерційні витрати	8200
Прибуток від реалізації	24 660
Інші операційні прибутки	28 750
Інші операційні витрати	15 700
Прибуток від фінансово-господарської діяльності	37 710
Інші позареалізаційні прибутки	560
Інші позареалізаційні витрати	310
Прибуток звітного періоду	37 960
Податок на прибуток	14 540
Нерозподілений прибуток звітного періоду	23 420

\* Дані умовні.

**БАЛАНС НА 01.10. ПОТОЧНОГО РОКУ\***

грн

Необоротні активи	
Основні засоби	61 100
Нематеріальні активи	15 140
Усього	76 240
Оборотні активи	
Запаси	9300
Дебіторська заборгованість	62 500
Грошові кошти	3700
Усього оборотних коштів	75 500
Власний капітал	
Статутний капітал	10 000
Фонди	63 370
Нерозподілений прибуток	23 420
Усього	96 790
Зобов'язання	
Довгострокові кредити банків	19700
Поточні зобов'язання за розрахунками:	5700
З оплати праці	1720
З бюджетом	9800
Кредиторська заборгованість за товари, роботи, послуги	1030
Усього	549 50
Баланс	151 740

Рівень суттєвості може бути встановлений у таких значеннях, %:

- прибуток — 5;
- виручка від реалізації — 2;
- валюта балансу — 2;
- власний капітал — 10;
- загальні витрати — 2.

Визначити нижню межу рівня суттєвості станом на 01 січня наступного року.

### **Завдання 19.**

Здійснити класифікацію наведених далі понять стосовно їх відношення до помилок і шахрайства:

- 1) неточне відображення доходу від реалізації продукції у звіті (ф. № 2);
- 2) помилкова сума у платіжній відомості нарахування заробітної плати працівникам підприємства;
- 3) помилкова сума у чеку;
- 4) арифметична неточність у балансі за рядком 610;
- 5) на 40 % занижена сума нестачі;
- 6) помилково на 1000 грн завищено обсяг ремонтних робіт;
- 7) списано витрати на капітальний ремонт за рахунок власних оборотних коштів;
- 8) бухгалтером видано грошову суму з каси за відсутності касира;
- 9) прийнято як МШП більярдний стіл;
- 10) віднесено в актив балансу товари, що не належать підприємству;
- 11) відображено в балансі (рядок 250) бланки суворої звітності;

### **Завдання 20.**

Фірма «Пролісок» відповідно до євростатусу готує документи бухгалтерської звітності за шість місяців — період, який закінчується 30 червня поточного року. Компанія «ТАС ЛТД» є дочірнім підприємством фірми і займається переробкою продуктів харчування. «ТАС ЛТД» подає звітність за шестимісячний період, в якому виявлено істотні відхилення від показників бухгалтерської звітності за попередній рік, який закінчився 31 грудня минулого року. Звітні документи за минулий рік були перевірені аудитором.

Партнер, який відповідає за аудиторську перевірку, запропонував Вам попрацювати один день разом з фінансовим директором компанії «ТАС ЛТД», щоб впевнитися, що представлені цифри є надійними і заслуговують на довіру. Далі наведено витяги із документів звітності компанії «ТАС ЛТД».

Скласти план аналітичного оцінювання, яку Ви маєте намір зробити щодо наведених даних.

Скласти перелік запитань, особливо важливих з точки зору аудитора для анкети (застосування прийому анкетування), на які повинні дати відповіді керівник і головний бухгалтер підприємства.

Розробити аудиторський тест на відповідність оцінки системи бухгалтерського обліку підприємства. За самостійно розробле-



ною формою теста оцінити надійність, ефективність і відповідність законодавству системи бухгалтерського обліку базового підприємства з кожної позиції тесту й узагальнити отриману інформацію.

Показник	За 6 місяців станом на 30.06. поточного року	За рік станом на 31.12. минулого року
Дохід від реалізації	1 900 000 грн	2 500 000 грн
Запаси	300 000 грн	200 000 грн
Дебіторська заборгованість	750 000 грн	400 000 грн
Нематеріальні активи	150 000 грн	350 000 грн
Кредиторська заборгованість, що підлягає погашенню протягом року	14 000 грн	70 000 грн
Валовий прибуток	7,5 %	5,5 %

Визначити необхідність і можливість залучення до аудиторської перевірки експертів, інших спеціалістів, а також об'єкт, що підлягає експертній оцінці, і розробити проект угоди на виконання експертних робіт.

Провести аудиторську перевірку і оцінку за встановленими ознаками і критеріями окремих видів основних активів і пасивів підприємства (3—4 види активів і 3—4 види пасивів). Попередньо за кожним з них визначити і обґрунтувати вибраний метод перевірки; скласти перелік основних законодавчих актів і нормативних документів, дотримання яких перевіряється аудитором за кожним з вибраних видів активів і пасивів підприємства; визначити необхідну для перевірки інформацію; указати можливі помилки і порушення.

Результат подати у формі такої таблиці:

Назва активу чи пасиву, що є об'єктом перевірки	Джерело отримання інформації	Метод і спосіб отримання
<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>

### III. ПЕРЕВІР СВОЇ ЗНАННЯ

**1. До прийомів фактичного контролю відносять:**

- а) обстеження;
- б) вивчення документів;
- в) порівняння даних реєстрів синтетичного і аналітичного обліку;
- г) інвентаризація;
- д) відповідь а, г.

**2. До прийомів документального контролю відносять:**

- а) прийняття рішень;
- б) нормативно-правову перевірку операцій;
- в) інформаційне моделювання;
- г) співставлення взаємопов'язаних документів;
- д) відповідь б, г.

**3. Який вид зв'язку існує між ризиком не виявлення й загальним рівнем властивого ризику та ризику контролю?**

- а) вертикальний;
- б) горизонтальний;
- в) зворотний;
- г) обернений.

**4. Аудитор несе відповідальність за якісне проведення аудиту:**

- а) власним ризиком;
- б) ризиком контролю;
- в) ризиком невиявлення;
- г) аудиторським ризиком.

**5. Аудитором було оцінено, що властивий ризик (ВР) та ризик контролю (РК) на підприємстві становить 0,75 ( $ВР \times РК$ ). Який ризик невиявлення помилок повинен бути запланований, якщо бажаний аудиторський ризик 0,15?**

- а) 0;
- б) 0,75;
- в) 0,2;
- г) 0,15.

**6. Фактором впливу на який вид ризику є зміна облікової політики?**

- а) властивого ризику;
- б) ризику контролю;
- в) ризику невиявлення;
- г) аудиторського ризику.

**7. Розшифруйте зміст ситуації, вираженої такою залежністю:**

$$AP = BP (1,000) \cdot PK (1,000) \cdot PH (0,005)$$

- а) при високих значеннях власного ризику та ризику контролю аудиторська перевірка не дасть бажаних результатів;
- б) аудитори можуть довіряти зібраним свідченням навіть при повній неефективності системи внутрішнього контролю замовника;
- в) ймовірність видачі неправильного висновку аудитора за вказаних умов становить 0,005 %.

**8. Аудиторський ризик — це:**

- а) небезпека нез'ясування помилок системи внутрішнього контролю клієнта;
- б) небезпека висловити неадекватну думку у тих випадках, коли в документах фінансової звітності існують суттєві переключення;
- в) небезпека складання неправильного висновку про результати фінансової звітності;
- г) ризик, що притаманний бізнесу клієнта, обумовлений характером і умовами діяльності підприємства.

**9. Що відбувається із ризиком невиявлення при збільшенні ризику бізнесу — він:**

- а) підвищується;
- б) зменшується;
- в) залишається сталим.

**10. Імовірність того, що суттєві помилки, які містяться у бухгалтерській звітності, можуть залишитись невиявленими аудитором під час аудиторської перевірки — це:**

- а) власний ризик;
- б) ризик контролю;
- в) ризик не виявлення;
- г) аудиторський ризик.

**11. Аудитор відповідає за високоякісне проведення аудиту та контроль:**

- а) власного ризику;
- б) відносного ризику;
- в) ризику контролю;
- г) ризику невиявлення помилок.

**12. На підставі вивчення системи внутрішнього контролю аудитор може оцінити ризик контролю як максимальний, бо вважає:**

- а) політику і структуру контролю неефективними;
- б) елементи внутрішнього контролю не закріплені у положеннях, посадових інструкціях, наказах;
- в) політику і прийоми контролю здатними попередити, виявити і виправити можливі відхилення;
- г) відповіді а, б.

**13. Який прийом використовує аудитор для перевірки своєчасності і повноти оприбуткування готівки, отриманої з поточного рахунку у касу підприємства?**

- а) спостереження
- б) опитування;
- в) інвентаризація;
- г) звіряння записів у касовій книзі і витягів з банку.

**14. Складовою частиною методики аудиту є:**

- а) аудиторські послуги;
- б) аудиторські прийоми;
- в) аудиторські висновки;
- г) правильної відповіді немає.

**15. Який прийом використовує аудитор для перевірки фактичної наявності основних засобів підприємства?**

- а) спостереження;
- б) опитування;
- в) інвентаризацію;
- г) нормативно-правову перевірку.

**16. Які прийоми використовує аудитор при перевірці умов зберігання готівки в касі підприємства:**

- а) звіряння записів у касовій книзі і виписок банку;
- б) інвентаризація;
- в) огляд приміщення каси;
- г) спостереження.

**17. Який прийом використовують для перевірки фактичної наявності виробничих запасів підприємства — клієнта?**

- а) нормативно-правову перевірку;
- б) інвентаризацію;
- в) опитування;
- г) спостереження.

**18. До суттєвих помилок відносяться:**

а) помилки та пропуски, що впливають на прийняття рішень користувачем бухгалтерською звітністю, однак звітність у цілому об'єктивно відображає реальну дійсність;

б) помилки та пропуски в обліку і внутрішній звітності, через які неможливо визнати достовірність та об'єктивність усієї звітної інформації у цілому;

в) помилки та пропуски, суми яких незначні та не впливають на остаточне рішення користувача цієї інформації.

**19. Для контролю дотримання чинних форм документів, послідовності, повноти і правильності заповнення їх реквізитів застосовують:**

- а) арифметичну перевірку документів;
- б) нормативно-правову перевірку документів;
- в) перевірку документів за формою.

**20. Зустрічну перевірку відвантаження продукції та розрахунків з покупцями застосовують для:**

- а) виявлення якості реалізованої продукції;
- б) виявлення повноти реалізації і правильності розрахунків за реалізовану продукцію;
- в) перевірки виконання виробничої програми;
- г) виявлення резервів збільшення обсягів реалізації.

**21. Які з наведених значень ризику контролю (РК) є неможливим?**

- а)  $РК = 1$ ;
- б)  $РК = 0$ ;
- в)  $РК = 0,8$ ;
- г)  $РК = 0$ .

**22. При високих значеннях внутрішнього ризику та ризику контролю аудитор повинен запланувати:**

- а) високий рівень ризику не виявлення помилок (РН);
- б) низький рівень РН;
- в) середнє значення РН;
- г) у такій ситуації РН не визначається.

**23. Яке значення ризику невиявлення помилок є неможливим?**

- а)  $RH = 1$ ;
- б)  $RH = 0,75$ ;
- в)  $RH = 0,2$ ;
- г)  $RH = 0,05$ .

**24. Чи може аудитор регулювати розмір аудиторського ризику при проведенні перевірки?**

а) так, може, шляхом використання відповідних процедур аудиторської перевірки;

б) ні, не може, бо величина аудиторського ризику безпосередньо залежить від величини ризику ефективності функціонування системи внутрішнього контролю на підприємстві;

в) регулювання аудиторського ризику залежить від конкретних умов перевірки.

**25. Інформація, яку одержує аудитор про систему внутрішнього контролю на підприємстві, впливає на:**

- а) аудиторський висновок;
- б) план аудиту;
- в) загальний розмір аудиторського ризику;
- г) розмір суттєвості відхилень.

**26. Аудитор у своїй роботі може покладатися на систему внутрішнього контролю з метою:**

- а) зменшення обсягу перевірок по суті;
- б) відмови від застосування вибірки;
- в) зменшення ризику невиявлення;
- г) усе перелічене.

**27. Аудитор завжди прагне запобігти головній помилки — зробити висновок про те, що залишок по рахунку є достовірним, тоді як фактично це не так. Змінна у моделі ЗАР, що відповідає цій помилці:**

- а) запланований аудиторський ризик;
- б) ризик контролю;
- в) ризик невиявлення;
- г) внутрішній ризик.

**28. Яке з перелічених тверджень є правильним?**

- а) обсяг вибірки залежить від рівня ризику;
- б) обсяг вибірки не залежить від рівня суттєвості;
- в) результати аналізу вибіркової сукупності не поширюються на генеральну сукупність.

**29. Аудитор зробив оцінку внутрішнього ризику (ВР) і ризику контролю (РК). Який ризик невиявлення аудитор повинен запланувати, якщо  $ВР = РК = 0,8$ , а допустимий аудиторський ризик  $ЗАР = 0,02$ ;**

- а) 0;
- б) 0,03;
- в) 0,2;
- г) 0,15.

**30. Які з наведених тверджень є помилковими?**

- а) ризик контролю (РК) включає ризик системи бухгалтерського обліку та системи внутрішнього контролю;
- б) властивий ризик (ВР) включає вплив зовнішніх і внутрішніх факторів;
- в) ризик невиявлення (РН) включає ризик тестового контролю і аналітичного огляду;
- г) ВР — низький, РК — низький, РН — високий, АР — високий;
- д) ВР — високий, РК — високий, РН — низький, АР — низький;
- е) ВР — низький, РК — низький, РН — низький, АР — низький.

## Тема 5

# АУДИТОРСЬКІ ДОКАЗИ

- 5.1. *Аудиторські докази та їх види.*
- 5.2. *Основні вимоги до доказів.*
- 5.3. *Джерела та процедури отримання аудиторських доказів.*

### 5.1. Аудиторські докази та їх види

Для забезпечення головної мети аудиту — висловлення впевненості у достовірності фінансової звітності у всіх її суттєвих аспектах — аудитору слід вивчити інформацію, яка є основою фінансових звітів. Результати такого вивчення формують аудиторську думку про відображення стану підприємства-клієнта у фінансовій звітності. У міжнародній практиці питання стосовно збору і використання інформації, на яких ґрунтується аудиторська думка, регламентовані комплексом стандартів (МСА 500-559 «Аудиторські докази»).

У процесі аудиторської перевірки аудитор, як правило, отримує великий обсяг інформації від економічного суб'єкту, що перевіряється, або від третіх осіб. Лише певна частина інформації та результати її аналізу аудитором можуть слугувати підтвердженням або спростуванням існування та достовірності відображення факту, події, процесу чи явища фінансово-господарської діяльності підприємства-клієнта у його звітності на певну дату. Така інформація становить сутність аудиторських доказів та слугує основою для аудиторського висновку і (або) звіту.

Аудитор отримує деякі аудиторські докази, які не носять вичерпний характер. Тому особливу увагу слід приділяти їх видам та аналізу кожного з них.

Аудиторські докази класифікуються за такими ознаками:

За *джерелами отримання доказів* можуть поділятися на:

1) *зовнішні докази* — це документальні підтвердження та усні заяви третіх сторін (покупців, замовників, постачальників, підрядників, інших контрагентів підприємства-клієнта, обслуговуючих банківських установ, попереднього аудитора та ін.)

2) *внутрішні докази* — це внутрішня документація замовника, документальні підтвердження та усні заяви, отримані аудитором від керівництва;



3) докази отримані безпосередньо аудитором — це результати аналізу зовнішніх і (або) внутрішніх доказів.

4) комбіновані — це різнохарактерні докази, зібрані із різних джерел та не суперечать один одному за своїм змістом

За відношенням до етапів аудиту докази слід розрізняти, як такі, що отримані на етапах:

- 1) підготовчому;
- 2) проміжному;
- 3) фізичної перевірки;
- 4) аудиту рахунків;
- 5) заключному;

Докази, отримані на підготовчому та проміжному етапах, як правило, засвідчують рівень ефективності організаційної структури підприємства-клієнта, визначають структуру і зміст розділів бухгалтерського обліку клієнта, дають можливість оцінити якість внутрішнього контролю та, як результат — визначити зони ризику бізнесу клієнта. Вони визначають необхідність та обсяг отримання доказів на наступних двох стадіях: фізичної перевірки та аудиту рахунків, які становлять основу процесу аудиторської перевірки.

Аудиторські докази, отримані на заключному етапі, є похідними. Вони являють собою результат аналізу застосовуваних процедур в ході аудиторської перевірки та дають можливість підтвердити достовірність або спростувати окремі докази по відношенню до об'єктів аудиторської перевірки, що формують зміст фінансової звітності.

За характером зв'язку між доказами і об'єктами аудиту докази поділяються на:

1) прямі, які можна отримати з первинних документів, реєстрів аналітичного і синтетичного обліку, управлінської звітності підприємства клієнта, підтвердження отримані з незалежних джерел за межами суб'єкта господарювання, що не вимагають додаткового застосування певних процедур для підтвердження їх доречності або достовірності факту, події чи явища, що вивчається;

2) побічні (непрямі) — це докази, що не забезпечують безпосереднього підтвердження точності та повноти досліджуваної інформації. Наприклад, аудиторські докази, зібрані на підготовчому етапі про високий рівень ефективності окремих облікових процедур та системи бухгалтерського обліку в цілому формують попередні висновки щодо відсутності суттєвих помилок у фінансовій звітності, які не носять переконливого характеру.

За *формою подання* аудиторські докази розрізняють:

- 1) документальні;
- 2) електронні;
- 3) усні.

Зібрані аудиторські докази відображаються аудитором у робочих документах у вигляді таблиць, блок-схем, запитів, тестів, опитувань, описів. Об'єктивність й обґрунтованість аудиторського висновку прямо пропорційна якості та кількості зібраних доказів та репрезентативності їх відображення.

## 5.2. Основні вимоги до доказів

Згідно п. 7—8 МСА 500 аудиторські докази повинні відповідати двом критеріям: кількісному (*достатність*) і якісному (*доречність*). Достатність і доречність аудиторських доказів взаємопов'язані. Наприклад, низька якість зібраних аудиторських доказів щодо підтвердження класів операцій, залишків на рахунках вимагає додаткового збору аудиторських доказів.

**Фактори, що визначають достатність та доречність доказів:**

- 1) характер аудиту;
- 2) ступінь аудиторського ризику;
- 3) розмір аудиторської вибірки;
- 4) ефективність системи внутрішнього контролю і бухгалтерського обліку замовника;
- 5) рівень компетентності та судження аудитора;
- 6) джерела та процедури отримання доказів.

Під час збору аудиторських доказів слід враховувати спеціальні вимоги щодо їх достовірності (п.9 МСА 500):

- 1) аудиторські докази, отримані із зовнішніх джерел, є більш переконливими, ніж докази, отримані із внутрішніх джерел.
- 2) аудиторські докази, зібрані самим аудитором, є більш достовірними, ніж внутрішні і зовнішні докази.
- 3) аудиторські докази, отримані із внутрішніх джерел слід вважати достовірними за умови ефективної системи внутрішнього контролю та бухгалтерського обліку замовника.
- 4) аудиторські докази, зібрані в письмовій формі, достовірніші ніж усні заяви.
- 5) аудиторські докази є більш переконливими, якщо вони будуть зібраними із різних джерел і різнохарактерним не суперечать один одному.

Замовник несе відповідальність за повноту і достовірність подання інформації, яка відображає характер та діяльність суб'єкта господарювання. Відповідно до п.16 МСА 500 аудитор слід одержати аудиторські докази стосовно кожного суттєвого твердження фінансової звітності щодо класів операцій та подій, залишків на рахунках на кінець звітного періоду, подання та розкриття інформації.

Твердження, які використовує аудитор поділяють на такі категорії (рис. 5.1):

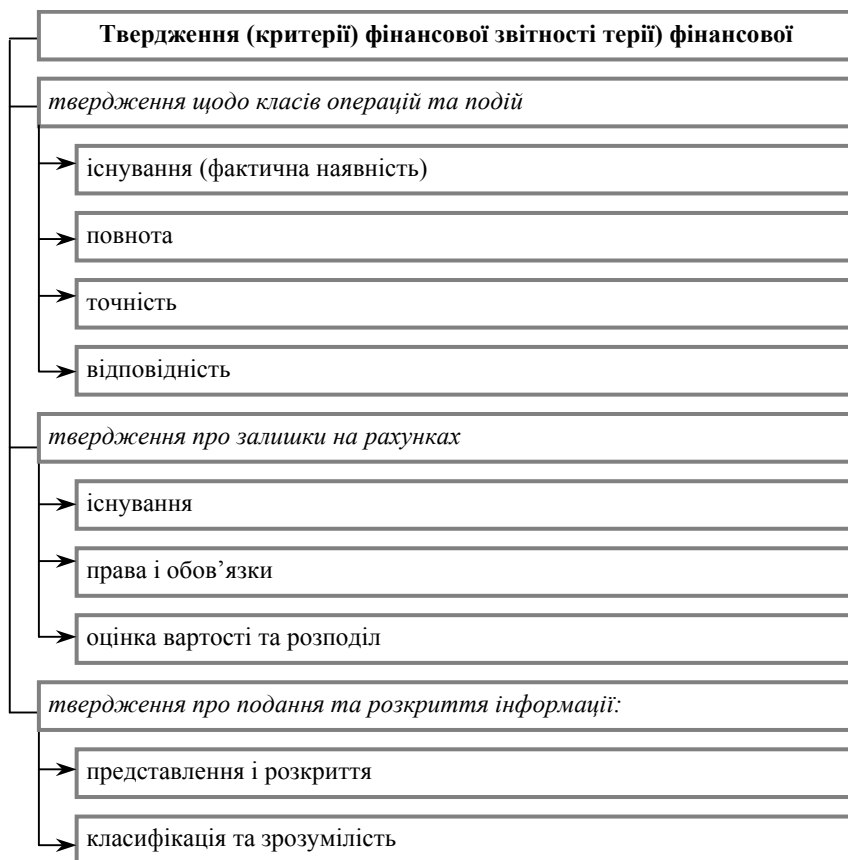


Рис. 5.1. Твердження щодо класів операцій та подій, залишків на рахунках на кінець періоду, подання та розкриття інформації

**1) твердження щодо класів операцій та подій**, що підтверджується аудитором на відповідність наступним критеріям:

— *існування* (фактична наявність — операції та події, які відображені у звітності існують на конкретну дату);

— *повнота* — не існує невідображених в обліку активів, пасивів, суттєвих операцій чи подій;

— *точність* — операція чи інша подія в повному обсязі та належним чином відображені у фінансовій звітності;

— *відповідність* — операції та події відображені у відповідному звітному періоді;

**2) твердження щодо класів операцій та подій**, що підтверджується аудитором на відповідність наступним критеріям:

— *існування* (фактична наявність — операції та події, які відображені у звітності існують на конкретну дату);

— *повнота* — не існує невідображених в обліку активів, пасивів, суттєвих операцій чи подій;

— *точність* — операція чи інша подія в повному обсязі та належним чином відображені у фінансовій звітності;

— *відповідність* — операції та події відображені у відповідному звітному періоді;

**3) твердження про залишки на рахунках на кінець звітного періоду;**

— *існування* — актив, пасив та частки участі в капіталі існують на конкретну дату;

— *права і обов'язки* — актив чи пасив належить підприємству на певну дату;

— *оцінка вартості та розподіл* — активи, зобов'язання та частки участі в капіталі включені до фінансових звітів згідно з прийнятою обліковою політикою;

**4) твердження про подання та розкриття інформації:**

— *представлення і розкриття* — визначення правдивості, точності, об'єктивності відображення становища підприємства на дату складання фінансової звітності;

— *класифікація та зрозумілість* — фінансова та інша інформація чітко сформульована, подана та визначена відповідним чином;

Характер, термін проведення та обсяг процедур перевірки на суттєвість залежать від конкретних тверджень. У результаті проведення тестів можна отримати аудиторські докази стосовно декількох тверджень, наприклад, інформація про вартість запасів може одночасно виступати доказом стосовно як їх наявності, так і правильності оцінки.

### 5.3. Джерела та процедури отримання аудиторських доказів

Якість аудиторських доказів залежить від джерел їх отримання. У залежності від характеру аудиторської перевірки, її змісту та завдань, які висунуті клієнтом, аудитор обирає відповідні джерела інформації (рис. 5.2).

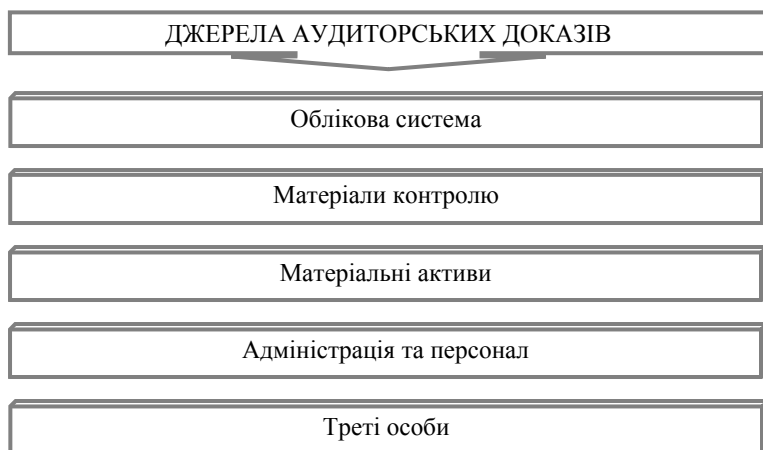


Рис. 5.2. Джерела аудиторських доказів

Такими джерелами виступають:

- 1) дані первинних документів і звітів, у яких відображається основна інформація про господарські операції;
- 2) облікові регістри, де нагромаджується й узагальнюється інформація зі звітів та прикладених до них первинних документів з погляду їхнього економічного змісту;
- 3) дані первинних документів і звітів, у яких відображається основна інформація про господарські операції;
- 4) облікові регістри, де нагромаджується й узагальнюється інформація зі звітів та прикладених до них первинних документів з погляду їхнього економічного змісту;
- 5) Головна книга, де відображаються залишки на початок і кінець звітного періоду й обороти за дебетом і кредитом відповідних рахунків;
- 6) баланс, звіт про фінансові результати, звіт про рух грошових коштів, звіт про власний капітал;

7) інвентаризаційні матеріали (описи, порівнювальні відомості, розрахунки природного збитку);

8) розрахунки, декларації, кошториси, калькуляції, договори, контракти, засновницькі документи, статут, накази, розпорядження, бізнес-плани;

9) оперативна, статистична, податкова звітність;

10) матеріали перевірок і ревізій, проведених органами податкової служби, державної контрольно-ревізійної служби, статистики, банків та ін.;

11) матеріали внутрішньогосподарського контролю (внутрішнього аудиту);

12) дані документального і фактичного контролю, експертних перевірок, лабораторних аналізів, контрольних вимірювань, проведених за участю аудиторів;

13) письмові та усні заяви, пояснювальні й доповідні записки матеріально відповідальних та посадових осіб, суб'єктів підприємницької діяльності, замовників тощо.

У процесі збору аудиторських доказів аудитор виконує процедури оцінки ризиків для забезпечення достатньої основи під час оцінки аудиторського ризику на рівні фінансової звітності. Для отримання аудиторських доказів щодо відповідності структури й ефективності функціонування систем обліку та внутрішнього контролю виконують тести систем контролю. Крім того, для отримання аудиторських доказів використовуються процедури перевірки по суті із метою виявлення суттєвих відхилень у фінансовій звітності замовника. Якщо застосування процедур по суті не забезпечує отримання достатніх та відповідних аудиторських доказів, аудитор повинен виконати тести систем контролю для отримання доказів щодо їх операційної ефективності. Отже, аудиторські докази одержують в процесі перевірок належним поєднанням тестів систем контролю і процедур перевірки на суттєвість.

Аудитор одержує аудиторські докази шляхом застосування одного чи кілька типів аудиторських процедур: перевірки, спостереження, запит і підтвердження, підрахунку та аналітичних процедур.

Розглянемо характерні риси перелічених процедур.

*Перевірка* полягає у вивченні зовнішніх і внутрішніх записів або документів, що забезпечує отримання аудиторських доказів різного рівня достовірності. Перевірка дозволяє виявити нетипові статті чи події, відображені в документах замовника. Наприклад, найчастіше аудитор застосовує перевірку записів

та документів для підтвердження санкціонованості подій, фактів, процесів фінансово-господарської діяльності підприємства-клієнта. Перевірка застосовується також для підтвердження фізичної наявності активів. Як правило, перевірка наявності запасів здійснюється через спостереження за ходом проведення їх інвентаризації.

*Спостереження* — передбачає нагляд за процесом або процедурою, виконуваними іншими особами.

*Запит* — це процес звернення за інформацією до персоналу суб'єкта господарювання або третіх осіб. Письмовий запит надісланий до обслуговуючої установи банку виступає надійним способом отримання інформації про залишок грошових коштів на рахунках.

Письмові запити надіслані до дебіторів або кредиторів підтверджують достовірність статей відповідно дебіторської і кредиторської заборгованостей. В зарубіжній практиці широко використовується запит до юриста підприємства, що дає можливість отримати достатню впевненість про законність здійснюваних операцій, укладених контрактів і т.д. Розрізняють письмові запити закритого та відкритого типу, негативні та позитивні.

*Підтвердження* — є особливим типом запитів. Так, аудитор отримуючи інформацію безпосередньо від третіх осіб, оцінює достовірність пояснень управлінського персоналу чи існуючих умов. На практиці підтвердження широко використовується щодо залишків на рахунках на кінець періоду.

Процедури запиту і потвердження тісно пов'язані між собою. Так, відповідь на надісланий запит дебітором виступає прямим підтвердженням стану дебіторської заборгованості.

*Перерахунок* зводиться до перевірки арифметичної точності документів чи записів. Аудитори часто використовують дану процедуру для перевірки правильності визначення підсумкових показників у розрахунково-платіжних відомостях, видаткових накладних, лімітно-забірних картках та ін.

*Аналітичні процедури* застосовуються для оцінки фінансової інформації шляхом дослідження взаємозв'язку між окремими показниками, фінансовими і не фінансовими даними. Аналітичні процедури охоплюють вивчення тенденцій, перспектив діяльності підприємства за даними його фінансової звітності і (або) за результатами діяльності інших споріднених підприємств відповідної галузі тенденцій

Типовими видами аналітичних процедур є зіставлення залишків по рахунках за різні періоди, показників бухгалтерської звіт-

ності з плановими показниками, середньогалузевими, аналіз співвідношень між різними статтями звітності

Отримані у ході перевірки докази систематизуються в робочих документах відповідно до затверджених завдань планом та програмою аудиту.

## *І. ПИТАННЯ ДЛЯ ОБГОВОРЕННЯ*

1. Аудиторська істина, її пізнання в аудиті.
2. Обґрунтувати значення аудиторських доказів. Яка відмінність між поняттями «аудиторські докази» та «аудиторські свідчення»?
3. Вказати критерії оцінки аудиторських доказів. Які фактори впливають на достатність та доречність аудиторських доказів
4. Перерахувати основні процедури отримання аудиторських доказів.
5. Надійність аудиторських доказів.
6. Перерахуйте основні джерела одержання аудиторських доказів для перевірки достовірності відображення в обліку і звітності операцій з грошовими коштами, основними засобами, запасами, розрахунками по заробітній платі, розрахунками з дебіторами і кредиторамі.
7. Первинний документ як доказове джерело.
8. Охарактеризуйте найдоцільніші джерела аудиторських доказів, які б Ви використали під час перевірки обліку необоротних активів.
9. Визначити перелік необхідних документів, які потрібні аудитору для підвищення надійності аудиторських доказів щодо достовірності оцінки запасів.
10. Яка роль аналітичних процедур для одержання аудиторських доказів?

## *ІІ. ПРАКТИЧНІ ЗАВДАННЯ ТА СИТУАЦІЇ*

### **Завдання 1**

Питання для обговорення:

- 1) загальнонаукові та специфічні методи і прийоми аудиту;
- 2) критерії та ознаки оцінки аудитором фінансової звітності (рис. 5.3).



## **Завдання 2**

Проаналізувати класифікацію аудиторських доказів та процес їх отримання і використання (рис. 5.4, 5.5). Які рекомендації щодо оцінки достатності та відповідності аудиторських доказів надають Міжнародні стандарти аудиту, зокрема МСА 500 «Аудиторські докази»?

## **Завдання 3**

Існує кілька груп даних, що свідчать про правильність облікових показників:

- журнали і первинні документи по рахунку 23 «Виробництво»;
- журнали і первинні документи по рахунку 26 «Готова продукція»;
- інвентаризаційні описи обсягів незавершеного виробництва, що складені при фактичному огляді;
- докази, що отримані за результатами проведеної на підприємстві інвентаризації, при проведенні якої Ви були присутні як аудитор.

Пояснити своєму асистенту ступінь надійності наведених доказів. Розмістити їх за важливістю.

## **Завдання 4**

При проведенні аудиту на підприємстві аудитором були отримані такі докази:

- 1) аналіз фактичних витрат, що підготовлений працівником підприємства;
- 2) виписка з Установчого договору, що підтверджує внесок учасників до статутного капіталу;
- 3) акт інвентаризації запасів за результатами проведеної інвентаризації за участю аудитора;
- 4) письмове підтвердження, отримане з обслуговуючої установи банку про залишок грошових коштів на дату запиту;
- 5) звіт експерта про оцінку майна підприємства, що планується реалізувати третім особам.

Розподілити докази за рівнем їх надійності, починаючи з найвищого.

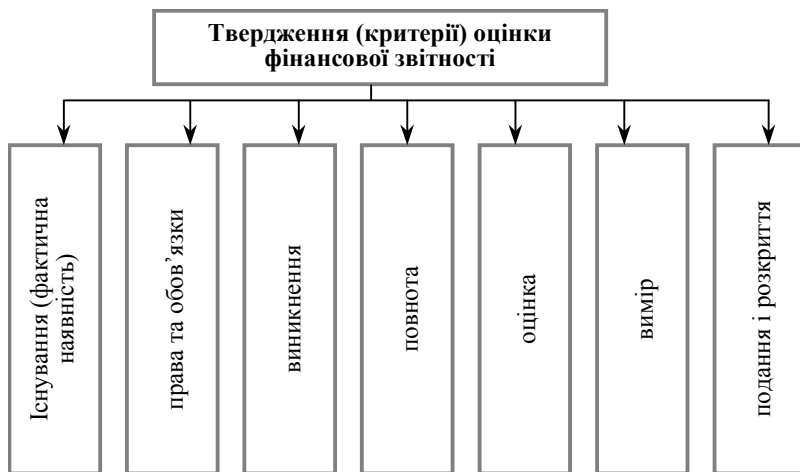


Рис. 5.1. Складові оцінки фінансової звітності

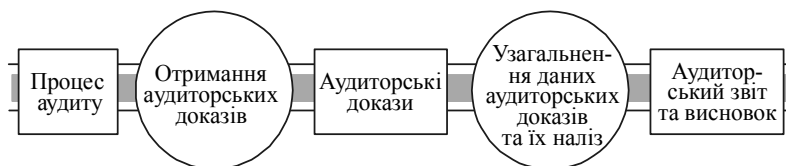


Рис. 5.2. Отримання та використання аудиторських доказів\*

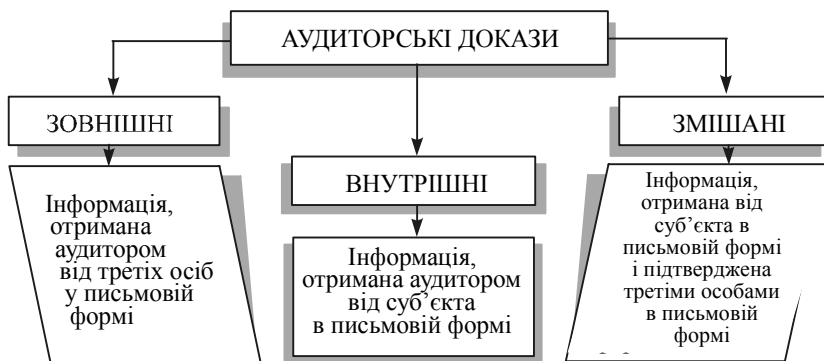


Рис. 5.5. Види аудиторських доказів\*

\* Джерело: Савченко В. Я. Аудит: Навч. посібник. — К.: КНЕУ, 2002. — 322 с.

\* Джерело: Савченко В. Я. Аудит: Навч. посібник. — К.: КНЕУ, 2002. — 322 с.

### **Завдання 5**

Аудитор отримав ряд документів із таких джерел: а) від третіх осіб; б) від клієнтів на основі зовнішніх даних; в) від клієнтів на основі внутрішніх джерел; г) одержані аудитором безпосередньо від результатів проведених тестів. Оцінити дані докази з точки зору рівня їх надійності, починаючи з найвищого.

### **Завдання 6**

Виявити порушення та описати методику одержання аудиторських доказів.

#### **Навчальний матеріал до завдання:**

1. За видатковим касовим ордером № 13 від 1 березня поточного року було видано під звіт інженеру Жук О. Л. 890 грн на витрати по відрядженню до м. Києва (підстава — наказ № 8). Аудитор встановив, що згідно цього наказу Сидоренко Д. О. відряджається до м. Мінська строком на 3 дні — з 3 по 6 березня.

2. У видатковому ордері № 13 є підписи касира і бухгалтера з обліку грошових коштів. При порівнянні підпису одержувача коштів у видатковому касовому ордері № 13 з підписом Жука О. Л. у розрахунково-платіжній відомості на одержання заробітної плати за попередній місяць встановлено, що підписи різні.

3. При подальшій перевірці готівкових операцій виявлено, що за Жуком О. Л. на дату видачі грошей обліковується дебіторська заборгованість на суму 550 грн за раніше виданими сумами.

### **Завдання 7**

Охарактеризувати найдоцільніші джерела аудиторських доказів, які б Ви використали під час перевірки:

- формування собівартості;
- обліку основних засобів і ТМЦ;
- стану реальної дебіторської та кредиторської заборгованості;
- визначення фінансового результату.

Назвати найтипівіші види помилок і порушень, яких припускаються бухгалтери при обліку названих об'єктів.

### **Завдання 8**

У процесі аудиту встановлено, що перед складанням річної фінансової звітності, а також упродовж року на підприємстві «Перемога» жодного разу не проводилась інвентаризація основ-

них засобів, матеріальних цінностей, розрахунків з покупцями тощо.

Встановити, які нормативні документи порушено. Вказати, які аудиторські докази (свідчення) за цим фактом слід одержати. Описати методику одержання доказів (свідчень).

### **Завдання 9**

Підприємство «Загора» у поточному році звернулося до аудиторської фірми з пропозицією укласти договір на послуги щодо підтвердження бухгалтерської звітності за поточний рік.

Підприємство здійснює свою діяльність з 1995 р. Фінансові результати за ці роки — стабільні і високі. Аудиторська фірма, здійснюючи перевірку бухгалтерської звітності, має підтвердити оцінку капітальних вкладень у будівництво приміщення складу.

Встановити, які необхідно одержати аудиторські свідчення для підтвердження статті «Незавершене будівництво» у частині будівництва приміщення складу.

### **Завдання 10**

Розмір вибіркової сукупності — 50 документів, генеральної сукупності — 500.

Встановити вибірковий інтервал і порядок проведення випадкової вибірки.

### **Завдання 11**

Розмір вибіркової сукупності — 30 документів, генеральної сукупності — 300.

Встановити вибірковий інтервал і порядок проведення випадкової вибірки.

### **Завдання 12**

Загальна сума запасів становить 300 тис. грн (генеральна сукупність). Припустима помилка — 500 грн. Ризик під час вибірки 10 %. Виявлення помилок не очікується.

Визначити розмір вибірки.

### **Завдання 13**

Аудитор повинен підтвердити оцінку товарних запасів. За даними бухгалтерського обліку вартість товарних запасів становить 10 тис. грн. Припустима помилка 50 грн. Ризик під час вибірки 10 %.

Визначити розмір вибірки при умові:

- а) очікується одна помилка — коефіцієнт надійності 3,84;
- б) помилка не очікується — коефіцієнт надійності 2,31.

### **Завдання 14**

Визначити, якими письмовими доказами може бути підтверджена або спростована зібрана аудитором інформація в ході аудиту фінансової звітності підприємства «Дубок» (табл. 5.1). Охарактеризувати методи збору аудиторських доказів.

*Таблиця 5.1*

#### **ІНФОРМАЦІЯ, ЗІБРАНА В ХОДІ АУДИТУ ПІДПРИЄМСТВА «ДУБОК»**

Зміст інформації	Письмові докази	Методи збору
Відсутність наказів на відрядження працівників		
Видача готівки в підзвіт особам, що не відзвітували за одержані раніше аванси		
Видача грошових сум з каси в підзвіт особам, що не є працівниками підприємства		
Недотримання встановлених норм витрат на відрядження		
Віднесення сум податку на додану вартість на первісну вартість придбаних матеріальних цінностей		
Некоректне складання кореспонденції за операціями з оприбуткування основних засобів		
Неправильне виведення залишків цінностей на кінець звітного періоду		
Необгрунтоване віднесення сум ПДВ на податковий кредит		

### **Завдання 15**

Розрахувати розмір вибірки для дебіторської заборгованості. Загальна сума дебіторів (генеральна сукупність) — 4,5 млн грн. Допустима помилка 75 грн. Ризик при вибірці 5 %, виявлення помилок не очікується.

### **III. ПЕРЕВІР СВОЇ ЗНАННЯ:**

#### **1. Суть аудиторських доказів розкривається у:**

- а) МСА 320;
- б) МСА 520;
- в) МСА 500;
- г) МСА 710.

**2. Аудиторські докази потрібні для:**

- а) укладання угоди на аудиторську перевірку;
- б) складання плану аудиторської перевірки;
- в) складання робочої програми;
- г) складання аудиторського висновку;
- д) складання акту виконаних робіт.

**3. За відношенням до джерел аудиту аудиторські докази поділяють на:**

- а) матеріальні, усні;
- б) первинні, вторинні;
- в) прямі, непрямі;
- г) початкової стадії, дослідної стадії.

**4. Аудиторські докази повинні відповідати таким критеріям:**

- а) достатності;
- б) доступності;
- в) прозорості;
- г) доречності;
- д) відповідь а, г;
- е) відповідь в, г.

**5. Процес звернення за інформацією до персоналу суб'єкта господарювання або третіх осіб називається:**

- а) запитом;
- б) підтвердженням;
- в) підрахунком;
- г) аналітичними процедурами.

**6. Вивчення зовнішніх і внутрішніх записів або документів, що забезпечує виявлення нетипових статей чи подій, відображених в документах, це**

- а) запит;
- б) підтвердження;
- в) перевірка;
- г) аналітичні процедури.

**7. Аудитор отримав ряд документів із таких джерел: 1) від третіх осіб, 2) від клієнтів на основі зовнішніх даних; 3) від клієнтів на основі внутрішніх джерел; 4) одержані аудитором безпосередньо від результатів проведених тестів. Необхідно**

**оцінити дані докази з точки зору їх надійності: від більш надійного до менш надійного.**

- а) 1, 2, 3, 4;
- б) 4, 1, 2, 3;
- в) 2, 4, 3, 1;
- г) 1, 4, 3, 2.

**8. За характером зв'язку між доказами і об'єктами аудиту докази поділяються на:**

- а) матеріальні, усні;
- б) первинні, вторинні;
- в) прямі, непрямі;
- г) початкової стадії, дослідної стадії.

**9. Який з наступних типів аудиторських доказів є найбільш достовірним щодо підтвердження дебіторської заборгованості?**

- а) письмове підтвердження залишків на рахунках дебіторської заборгованості;
- б) копія виписки банку;
- в) усне пояснення керівництва щодо списання простроченої дебіторської заборгованості;
- г) акт зустрічної звірки взаєморозрахунків.

**10. Які аудиторські докази є надійнішими:**

- а) отримані із зовнішніх джерел;
- б) отримані із внутрішніх джерел;
- в) отримані безпосередньо аудиторами.

**11. Твердження, які використовує аудитор під час оцінювання ризиків, поділяють на такі категорії:**

- а) твердження щодо класів операцій та подій за період, що перевіряється;
- б) твердження про залишки на рахунках;
- в) твердження про якість та повноту інформації;
- г) твердження про подання та розкриття;
- д) відповідь а, б, г;
- е) відповідь а, в, г.

**12. Які аудиторські процедури застосовує аудитор для одержання аудиторських доказів?**

- а) оцінка суттєвості;
- б) тести контролю;
- в) оцінка ризиків;
- г) процедури перевірки по суті;
- д) відповідь а, в;
- е) відповідь б, г.

**13. Аудитор отримує інформацію від завідуючого складським приміщенням щодо неоприбуткованих морально застарілих матеріальних цінностей. Така процедура надає впевненість щодо відповідності фінансової звітності критерію:**

- а) повноти;
- б) оцінки;
- в) існування;
- г) подання і розкриття.

**14. На якому етапі аудиту найбільш ефективним є застосування аналітичних процедур?**

- а) початковому;
- б) дослідному;
- в) завершальному;
- г) всі відповіді правильні.

**15. Тести, які використовує аудитор для отримання доказів з метою виявлення суттєвих викривлень у фінансовій звітності клієнта — це:**

- а) тести контролю;
- б) тести на суттєвість;
- в) тести оцінки історичного ризику;
- г) всі відповіді правильні.

**16. Який з наступних елементів зрештою визначає конкретні аудиторські процедури для досягнення головної мети аудиту?**

- а) судження аудитора;
- б) суттєвість;
- в) аудиторський ризик;
- г) розумна невпевненість;
- д) всі відповіді правильні.



**17. Чи входить в обов'язки аудитора засвідчення автентичності документації?**

- а) так;
- б) ні;
- в) так, однак аудитор розглядає лише достовірність інформації, яку використовує як аудиторські докази;
- г) так, якщо це передбачено умовами договору.

**18. Який з наведених факторів впливає на достатність аудиторських доказів?**

- а) складна технологія виробництва;
- б) складна система оподаткування підприємства-клієнта;
- в) ступінь аудиторського ризику;
- г) вид аудиторського висновку.

**19. На якому етапі аудиту доцільним є застосування процедур фактичного контролю?**

- а) підготовчому;
- б) проміжному;
- в) фізичної перевірки;
- г) аудиту рахунків;
- д) заключному.

**20. Аудиторські докази достовірніші, якщо:**

- а) отримані з незалежних джерел за межами суб'єкта господарювання;
- б) отримані від юриста компанії;
- в) отримані із документів на паперових та електронних носіях;
- г) усні заяви керівництва та персоналу підприємства;
- д) відповідь а, в.

**21. Аудиторська вибірка — це:**

- а) вивчення частини документів для отримання достатньої інформації, щоб сформулювати думку аудитора;
- б) використання аудиторських процедур стосовно менш ніж 100 % бухгалтерських проводок або показників фінансової звітності, котрі дозволяють аудитору отримати аудиторські докази і, оцінивши окремі характеристики відібраних даних, розповсюдити дієвість цих доказів на всю сукупність даних;

- в) вибір аудитором частини документів за певною схемою для їх вивчення;
- г) дослідження документів за розділами і операціями без попереднього групування чи систематизації операцій;
- д) відповідь а, в.

**22. Вибірка вважається репрезентативною (представницькою) для даної сукупності, якщо:**

- а) її характеристики (тобто сумарний розмір її елементів чи сума помилки, яка в ній міститься) математично пропорційні показникам всієї сукупності;
- б) досліджуються документи за розділами і операціями без попереднього групування чи систематизації операцій;
- в) аудитор має намір використовувати вибірку для того, щоб дійти висновків щодо функціонування систем бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю за звітний період;
- г) відповідь б, в.

**23. Основними методами вибору елементів вибірок є:**

- а) використання випадкових чисел;
- б) використання систематичного та випадкового відбору;
- в) використання таблиць;
- г) використання таблиць, випадкових чисел або комп'ютерних програм, систематичного або випадкового відбору.

**24. Балансова вартість сукупності — 5 000 000 грн, балансова вартість вибіркової сукупності — 1000 грн, помилка, визначена при вибірці — 4 %. Знайти величину перекручування по сукупності.**

- а) дані по сукупності перекручені на 200 000 грн;
- б) дані по сукупності перекручені на 4 999 000 грн;
- в) дані по сукупності перекручені на 20 000 грн;
- г) правильна відповідь відсутня.

**25. Які типи ризику пов'язані з аудиторською вибіркою?**

- а) ризик того, що аудитор при використанні тестів контролю прийде до висновку, що ризик контролю менший, ніж він є насправді, або при застосуванні перевірки по суті зробить висновок, що суттєвої помилки немає, коли фактично вона є;
- б) ризик того, що висновок аудитора, зроблений на основі вибірки, відрізнятиметься від висновку, який можна було б зробити, перевіряючи документи суцільним способом;

в) ризик того, що аудитор у випадку використання тестів контролю прийде до висновку, що ризик контролю більший, ніж він справді є, або у випадку здійснення перевірки по суті аудитор зробить висновок, що суттєвої помилки немає, коли насправді вона має місце;

г) відповіді а, в.

**26. Статистична вибірка означає будь-який підхід щодо здійснення вибірки, який має характерні риси:**

а) випадковий вибір елементів вибірки;

б) детерміновий (невипадковий) характер відбору елементів;

в) використання теорії ймовірності для оцінювання результатів вибірки, включаючи оцінювання ризику, пов'язаного з вибіркою;

г) відповіді а, в.

**27. Перенесення (екстраполювання) помилки, виявленої у вибірці, на всю сукупність називається:**

а) екстраполяція;

б) стратифікацією;

в) ризиком вибірки;

г) відповіді а, в.

**28. Ціль вибіркової перевірки:**

а) уникнення або мінімізація аудиторського ризику;

б) скорочення часу й вартості аудиту при забезпеченні належної його якості;

в) оцінити ефективність системи управління підприємством;

г) відповіді а, в.

**29. Очікувана помилка — це:**

а) максимальне значення помилки в сукупності даних, котра стає суттєвою за умови прийняття рішення про ефективність вибіркової перевірки;

б) максимальна сума відхилень у бухгалтерському документообігу, яка приймається аудитором;

в) розмір помилки, передбачений аудитором у загальній сукупності;

г) відповіді а, б.

**30. Припустима максимальна помилка — це:**

а) це максимальне значення помилки в сукупності даних, котра стає суттєвою за умови прийняття рішення про ефективність вибіркової перевірки;

б) це максимальна сума відхилень у бухгалтерському документообігу, яка приймається аудитором;

в) розмір помилки, передбачений аудитором у загальній сукупності;

г) відповіді а, б.

**31. Розрахунок обсягу вибірки на основі статистичних методів може бути зроблений за формулою:**

а) Обсяг вибірки = Допустимий розмір помилки · Сума генеральної сукупності · Коефіцієнт надійності

б) Обсяг вибірки = 
$$\frac{\text{Коефіцієнт надійності} \cdot \text{Допустимий розмір помилки}}{\text{Сума генеральної сукупності}}$$

в) Обсяг вибірки = 
$$\frac{\text{Коефіцієнт надійності} \cdot \text{Сума генеральної сукупності}}{\text{Допустимий розмір помилки}}$$

г) правильна відповідь відсутня.

**32. Розмір вибіркової сукупності 30 документів. Розмір генеральної сукупності 300 документів. Який інтервал вибірки?**

а) 270;

б) 10;

в) 9000;

г) 330.

**33. Аудитор планує перевірити 55 рахунків на покупку. Фактор надійності 2,31 %. Який розмір припустимої помилки?**

а) 127,05;

б) 4,2 %;

в) 27,05 %;

г) 23,81 %.

**34. Статті (елементи) фінансової звітності, відібрані аудитором для перевірки, можуть включати:**

а) статті зі значною вартістю;

б) всі статті, вартість яких перевищує визначену суму;

- в) статті для одержання інформації та для перевірки процедур;
- г) правильні відповіді а, б, в.

**35. Для аудитора важливо впевнитися в тому, що генеральна сукупність є:**

- а) такою, що відповідає меті процедури вибірки;
- б) повною, якщо аудитор має намір використовувати вибірку для надання висновку щодо ефективності функціонування систем бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю за звітний період;
- в) це неважливо для вибіркової перевірки;
- г) відповіді а, б.

## Тема 6

# ВНУТРІШНІЙ АУДИТ

- 6.1. *Внутрішній аудит: поняття і призначення.*
- 6.2. *Нормативно-правове забезпечення внутрішнього аудиту.*
- 6.3. *Класифікаційні ознаки та види внутрішнього аудиту.*
- 6.4. *Методика внутрішнього аудиту.*

### 6.1. Внутрішній аудит: поняття і призначення

У практиці господарювання України поняття внутрішнього аудиту і досі залишається новим, в той час як за кордоном його служби в підприємствах усіх сфер діяльності функціонують ще з часів ХІХ ст. Історично внутрішній аудит виник у зв'язку із тим, що власник і керівництво підприємством повинні забезпечити ефективність функціонування його підрозділу і тому мають потребу в інформації про наявність, рівень використання та збереженість активів. Вони повинні знати, наскільки ефективно витрачаються фінансові ресурси, як здійснюються виробництво і збут продукції, чи своєчасно виконуються розпорядження керівництва підлеглими, в яких ланках існують непродуктивні витрати. Необхідність внутрішнього аудиту у великих підприємствах підтверджується незадоволенням сподівань їх акціонерів та вкладників отримати певні дивіденди. Потреба у внутрішньому аудиті зумовлена також тим, що верхня ланка управління не займається безпосередньо контролем повсякденної діяльності структурних підрозділів підприємства, в зв'язку з чим існує потреба в інформації, що формується на більш низькому рівні. У нормативних документах України термін «внутрішній аудит» розглядається як складова частина системи управління у органах Державного казначейства України та у комерційних банках.

Термін «внутрішній аудит» означає діяльність служби внутрішнього аудиту або внутрішнього аудитора, який є штатним працівником підприємства. Згідно п. МСА 610 «Розгляд роботи внутрішнього аудиту» **внутрішній аудит** — це діяльність з оці-

нювання, яка організована в межах суб'єкта господарювання і яку виконує окремий відділ.

Внутрішній аудит — незалежна експертна діяльність служби внутрішнього аудиту фінансової установи, яка полягає в проведенні перевірок та здійсненні оцінки, як правило, таких елементів:

- системи внутрішнього контролю фінансової установи;
- фінансової та господарської інформації;
- економічності та продуктивності діяльності фінансової установи;
- дотримання законів, нормативних актів та інших зовнішніх вимог.

*Суб'єкти* внутрішнього аудиту призначаються власниками економічного суб'єкта і можуть існувати як аудиторські комітети, ревізійні комісії, групи контролю або традиційні структури — служба внутрішнього аудиту.

Служба внутрішнього аудиту, як правило, відповідає перед керівництвом підприємства за постійне спостереження та контроль за функціонуванням систем бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю. Фахівці служби внутрішнього аудиту надають рекомендації з удосконалення цих систем; проводять експертизи фінансової і оперативної інформації, огляду коштів, контролюють виконання всіма підрозділами підприємства його внутрішньої політики щодо здійснення діяльності. Обов'язки внутрішнього аудитора охоплюють перевірку дотримання адміністративного порядку, виконання наказів, розпоряджень; організацію інвентаризації товарно-матеріальних цінностей; участь у зіставленні витрат з досягнутими результатами; аналіз інформації управлінського характеру; розробку заходів щодо вдосконалення організаційної структури підприємства.

Комітет з аудиту розглядається як важливий елемент структури корпоративного управління. Його діяльність здійснюється за трьома напрямками: управління ризиками, фінансова звітність, внутрішній і зовнішній аудит. Відповідно до цих напрямів функціями комітету є:

- розробка рекомендацій щодо вибору незалежної аудиторської організації;
- контроль за здійсненням фінансово-господарських операцій товариства;
- контроль за фінансово-господарською діяльністю товариства і виконанням фінансово-господарського плану;

- співробітництво з ревізійною комісією і аудитором (аудиторською фірмою) товариства;
- оцінка процедур внутрішнього контролю;
- розробка процедур внутрішнього контролю і управління ризиками.

В окремих підприємствах функції внутрішнього аудиту доручають виконувати фінансовим відділам чи відділам контролінгу. Вони можуть створювати у своєму складі окремі підрозділи. Часто виділяють такі посади: внутрішній аудитор департаменту фінансів, внутрішній аудитор департаменту економіки та фінансів, аудитор департаменту контролінгу тощо.

Внутрішній аудитор на відміну від зовнішнього підконтрольний власнику у більшій мірі. Відповідно, у власника при вирішенні окремих завдань (наприклад, оптимізації оподаткування) більша довіра до внутрішнього аудитора, ніж до зовнішнього. Власник прагне впевненості у тому, що конфіденційна інформація не буде розголошена. Саме у цьому аспекті зростає роль внутрішнього аудитора.

Завдання внутрішнього аудиту, необхідність його існування на кожному підприємстві вирішуються власником окремо.

*Головним завданням внутрішнього аудиту є спостереження за бухгалтерським обліком і внутрішнім контролем, перевірка фінансової і господарської інформації.*

До складу завдань внутрішнього аудиту додатково слід віднести (рис. 6.1).

*Предметом* внутрішнього аудиту є експертна оцінка адекватності та ефективності функціонування систем внутрішнього контролю та бухгалтерського обліку підприємства.

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

*Об'єкти* внутрішнього аудиту визначаються особливостями економічного суб'єкта і вимог його керівництва. Основні об'єкти наведені на рис. 6.2.

*Функції* внутрішнього аудиту полягають у поліпшенні контролю всередині підприємства та виконанні захисної ролі, пов'язаної зі зберіганням активів, отриманням точної інформації про наявність майна власника.

*Принципами* внутрішнього аудиту є незалежність, об'єктивність, конфіденційність, відповідальність.



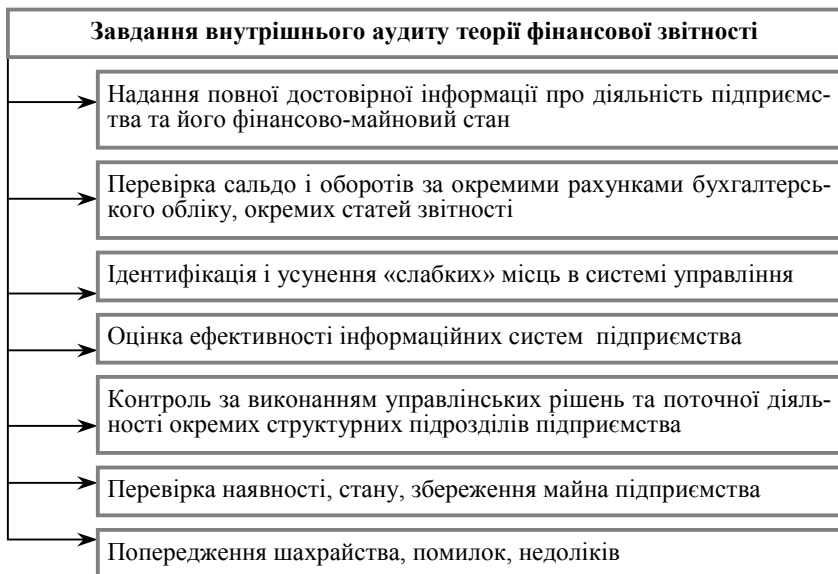


Рис. 6.1. Завдання внутрішнього аудиту

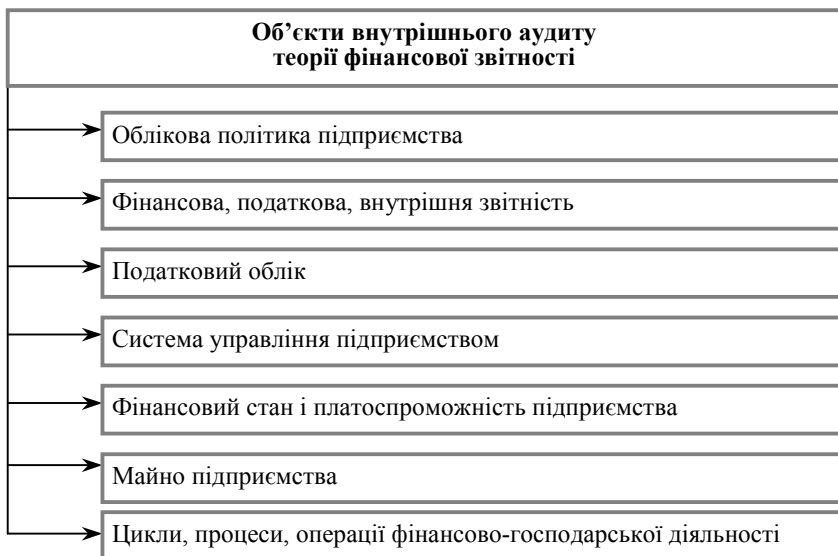


Рис. 6.2. Об'єкти внутрішнього аудиту

Принцип незалежності та об'єктивності вимагає від внутрішніх аудиторів неупередженого та об'єктивного викладу своїх суджень, дотримуючись відповідного рівня професійного скептицизму.

Відповідальність передбачає готовність аудитора виконувати свої обов'язки з відповідним рівнем професійної майстерності та компетентності. Внутрішній аудитор несе відповідальність за особисті дії та неадекватну діяльність служби внутрішнього аудиту.

Принцип конфіденційності забороняє аудитору використовувати інформацію, отриману для виконання поставлених завдань, у власних інтересах або в інтересах третіх осіб. Служба внутрішнього аудиту повинна забезпечити схоронність записів, розрахунків, документів, отриманих в ході аудиту, або будь-яку іншу інформацію на різноманітних носіях.

Внутрішній аудит має багато спільного із зовнішнім аудитом. Однак він не може повністю замінити останнього через цілий ряд факторів, основним з яких є фактор незалежності. Відповідно до МСА 610, незважаючи на ступінь самостійності та об'єктивності внутрішнього аудитора, він не може досягнути такого ступеня незалежності, якого вимагають від зовнішнього аудитора при висловленні ним думки щодо фінансових звітів.

## **6.2. Нормативно-правове забезпечення внутрішнього аудиту**

Правове та нормативне забезпечення регулювання аудиторської діяльності формується з урахуванням розміру та структури підприємства, вимог та потреб його керівництва, а також факторів зовнішнього і внутрішнього середовища, в якому проходить діяльність суб'єкта господарювання.

Нормативне регулювання діяльності внутрішніх аудиторів визначає три рівня його системи.

До *першого рівня* відноситься Господарський та Цивільний Кодекси України, Принципи корпоративного управління.

*Другий рівень* представлено Міжнародними стандартами аудиту та Стандартами професійної практики внутрішнього аудиту. Міжнародними стандартами визначено елементи внутрішнього аудиту. Ними є огляд систем обліку та внутрішнього контролю, перевірка фінансової та господарської інформації,

аналіз ефективності діяльності фінансових і нефінансових засобів контролю, перевірка додержання державних законодавчо-нормативних актів і внутрішніх положень, інструкцій та вимог керівництва тощо.

У 1978 р. Інститутом внутрішніх аудиторів (ІА) розроблено стандарти професійної практики внутрішнього аудиту (Standards for Professional Practice of Internal Auditing). Стандарти внутрішнього аудиту — прийняті правила проведення аудиту, вимог яких повинен дотримуватись аудитор щодо мети, методики, техніки, процедур, підсумкових документів та контролю роботи внутрішнього аудитора. Вони використовуються всіма суб'єктами господарювання, носять рекомендаційний характер, змінюються та доповнюються під впливом зовнішніх і внутрішніх факторів середовища, в якому функціонує суб'єкт господарювання. Стандарти професійної практики внутрішнього аудиту містять вимоги щодо якості аудиту, безпосередньої діяльності внутрішнього аудитора та практичного застосування для кожного виду аудиторської діяльності (рис. 6.3).

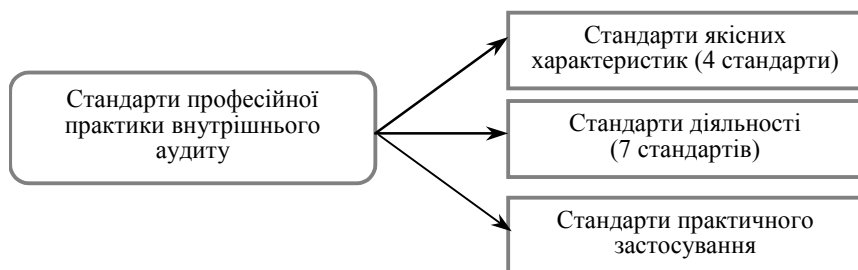


Рис. 6.3. Стандарти внутрішнього аудиту

Стандарти професійної практики внутрішнього аудиту визначають:

- 1) основні принципи практики внутрішнього аудиту;
- 2) концептуальну базу, що є основою широкого спектру послуг;
- 3) критерії оцінки функціонування внутрішнього аудиту;
- 4) рекомендації з удосконалення систем і процедур контролю підприємства.

*Третій рівень* системи нормативного регулювання внутрішнього аудиту представлено внутрішніми розпорядчими документами підприємства: Положеннями про службу, посадовими

інструкціями працівників підрозділів, тощо. У них визначається:

- компетенція працівників служби внутрішнього аудиту (права, обов'язки, відповідальність), професійна етика внутрішніх аудиторів, зв'язок з іншими підрозділами);
- форми і методи проведення внутрішнього аудиту;
- об'єкти контролю.

### 6.3. Класифікаційні ознаки та види внутрішнього аудиту

Велика кількість та різноманітність функцій внутрішнього аудитора потребує виконання ними різних видів аудиту (рис. 6.4).

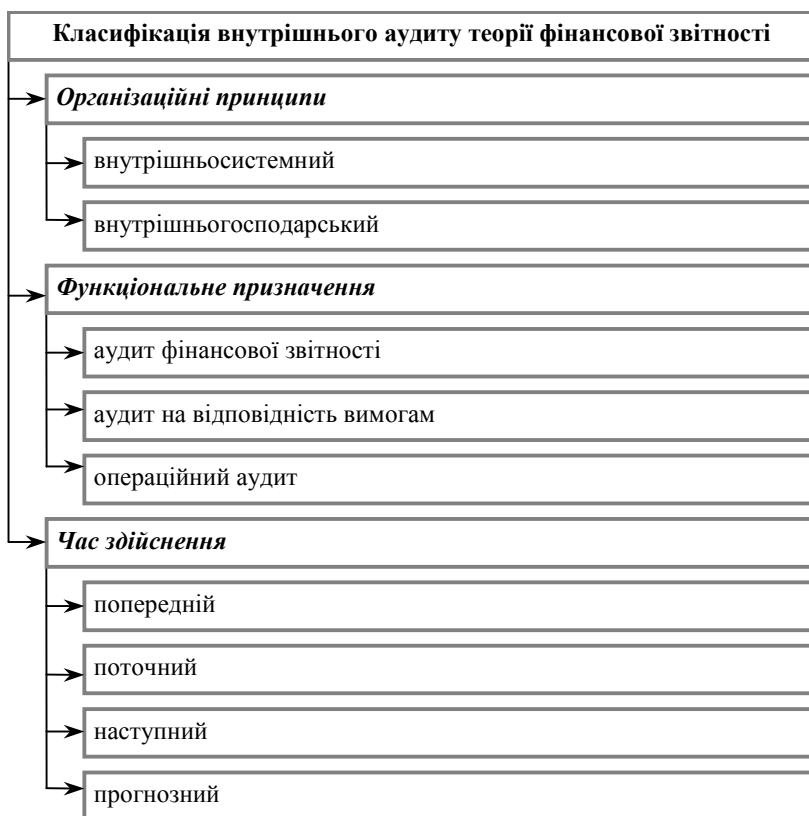


Рис. 6.4. Класифікаційні ознаки та види внутрішнього аудиту

За *організаційними принципами* внутрішній аудит поділяють на два види: внутрішньосистемний та внутрішньогосподарський.

В підприємствах державної форми власності внутрішньосистемний аудит здійснюють служби внутрішнього аудиту, що створені при міністерствах, державних комітетах. Підприємства недержавної форми власності підлягають аудиту з боку холдінгових компаній, трестів і асоціацій, які входять у їх структуру. Основними завданнями таких органів є: контроль за фінансово-господарською діяльністю, станом обліку та внутрішнього контролю, раціональним використанням фінансових, матеріальних і трудових ресурсів, недопущенням фактів безгосподарності, забезпеченням збереженості власності, виконанням планових завдань. Такий вид аудиту є застосовуваним в акціонерних товариствах, з боку Фонду державного майна України, акціями яких він частково володіє.

За *функціональним призначенням* внутрішній аудит поділяють на аудит фінансової звітності, аудит на відповідність вимогам, операційний аудит.

Аудит фінансової звітності передбачає оцінку фінансової інформації підприємства. Критеріями оцінки виступають діючі принципи та положення бухгалтерського обліку. Внутрішній аудитор здійснює систематичну перевірку дотримання вимог щодо ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності. Внутрішній аудит фінансової звітності, в свою чергу, поділяють на плановий і позаплановий.

Плановий аудит проводиться відповідно до затвердженого плану на підприємстві. Процес складання плану внутрішнього аудиту визначають такі фактори: мета, сфера перевірки, термін аудиту, наявність необхідних доказів, можливість застосування певних специфічних прийомів аудиту, результати попереднього внутрішнього аудиту.

На вимогу власника або керівництва підприємства здійснюється позаплановий (ініціативний) аудит, який носить найчастіше тематичний характер.

Аудит на відповідність вимогам визначає чи дотримано в господарській системі специфічні процедури або правила, які визначені вищим керівництвом (адміністрацією) підприємства.

Операційний аудит передбачає вивчення аудитором певної частини процедур і методів функціонування господарської системи з метою оцінки їх продуктивності й ефективності. Після завершення операційного аудиту внутрішні аудитори надають рекомендації щодо удосконалення операцій. Він включає в себе функціональний, організаційно-технічний та всебічний аудит систем виробництва і управління.

*За часом здійснення операцій* внутрішній аудит поділяють на попередній, поточний, наступний, прогнозний.

Попередній аудит відбувається на стадії схвалення рішення під час здійснення господарських операцій через візування договорів, наказів, розгляд первинних документів, що надійшли на підпис головному бухгалтеру, а також обґрунтування фінансово-господарських планів і кошторисів, нормативів та проектів до їх затвердження вищими органами управління. Завданнями такого контролю є: встановити, по-перше, чи відповідатиме господарська операція, що буде здійснена в підприємстві чинним законодавчим нормам, правилам, вимогам статуту та інших засновницьких документів; по-друге, чи є доцільність в її здійсненні і чи буде ефект від цього.

Поточний аудит здійснюється в процесі здійснення господарських операцій. Метою поточного аудиту є забезпечення менеджерів достовірною інформацією про відхилення у виробничих процесах від заданих параметрів, встановлення реальної собівартості виробництва продукції, оцінка її конкурентоспроможності, аналіз фінансово-майнового стану підприємства, тощо. Джерелами аудиту є дані бухгалтерського, виробничого, оперативного обліку. На їх основі встановлюється ефективність процедур системи бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю.

Наступний внутрішній аудит здійснюється на стадії узагальнення й аналізу облікової та звітної інформації після завершення господарських операцій. Метою є здійснення коригувань у системі обліку та внутрішнього контролю, їх оцінка та розробка заходів щодо запобігання подібним помилкам у майбутньому.

Прогнозний (стратегічний аудит) — це оцінка стратегії розвитку підприємства відповідно до мети і цілей діяльності підприємства, визначених у бізнес-планах, стратегічних планах.

Таким чином, внутрішній аудит — це системна, безперервна, документальна, універсальна форма внутрішнього контролю.

## **6.4. Методика внутрішнього аудиту**

З метою скорочення часу проведення внутрішнього аудиту із одночасним забезпеченням його якості слід використовувати певну методику здійснення внутрішнього аудиту. Авторами пропонується наступна методика, згрупована в розділи:

**1. Загальні положення.** Слід визначити перелік завдань та цілей внутрішнього аудиту, об'єктів перевірки, законів, положень,

методичних вказівок і інструкцій, якими керується аудитор в процесі своєї діяльності. При визначенні цілей слід враховувати особливості системи контролю та корпоративного управління. Цілі аудиту є основою процесу планування.

## **2. Організаційні заходи аудиту фінансово-господарської діяльності за напрямками.**

**2.1. Планування аудиту.** План аудиторської перевірки розробляє аудитор, відповідальний за проведення перевірки, затверджує керівник служби. При складанні плану слід враховувати попередній досвід та рівень компетенції працівників служби внутрішнього аудиту. Процедури даного етапу включають визначення переліку об'єктів, що підлягають перевіркам, їх термінів та обсягів, перелік первинних документів, реєстрів синтетичного та аналітичного обліку, іншої документації та порядок їх використання аудитором в процесі своєї діяльності. Необхідно скласти загальний план аудиту із визначеними строками та графіками перевірки підрозділів підприємства, його філій. Необхідною умовою успішного здійснення внутрішнього аудиту є розробка типової програми відповідно до затвердженого плану, координація окремих виробничих завдань, визначення норм і нормативів. Для виявлення можливих порушень або зловживань та конкретних дій внутрішнього аудитора в тих чи інших ситуаціях важливо здійснити опис контрольних процедур.

**2.2. Розробка графіку аудиту.** На даному етапі визначають предмет, затверджують обсяг та термін проведення аудиторських перевірок, визначають методи оцінки ризику системи внутрішнього контролю. Розрахунок часу та обсягу перевірки конкретної роботи внутрішнього аудитора залежить від судження зовнішнього аудитора про ризик та суттєвість відповідної сфери аудиту. Визначальний вплив має попередня оцінка системи внутрішнього аудиту та оцінка конкретної роботи внутрішнього аудитора.

**2.3. Інформаційне забезпечення.** Працівники служби внутрішнього аудиту здійснюють збір, реєстрацію, узагальнюють інформацію, визначають її обсяг, місце збору, методи обробки. Оцінка на достовірність, точність, повноту та своєчасність наданої фінансової та управлінської інформації.

**2.4. Визначення методів збору аудиторських доказів,** що застосовуються під час перевірки.

**3. Оцінка діяльності систем бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю.** Перевірка правильності організації, методології і техніки ведення бухгалтерського обліку на підприємстві, відповідності діючим нормативним актам та установчим

документам, визначення ефективності системи внутрішнього контролю. Розробка і надання пропозицій щодо удосконалення організації систем обліку та внутрігосподарського контролю.

**4. Основні напрямки аудиту**, що складає безпосереднє рішення завдань по перевірці операцій з необоротними активами, виробничими запасами, грошовими коштами, розрахункових операцій, затрат, фінансових результатів, фондів, капітальних вкладень, податкових платежів та ін.

**5. Фінансово-економічний аналіз.** Залежно від специфіки об'єкта, що перевіряється аналіз проводиться по наступних напрямках:

- 1) аналіз фінансового стану за даними балансу;
- 2) розрахунок та оцінка коефіцієнтів ліквідності;
- 3) розрахунок та оцінка фінансової стійкості;
- 4) оцінка ділової активності;
- 5) аналіз рентабельності, руху власного капіталу, грошових коштів;
- 6) аналіз дебіторської та кредиторської заборгованості;
- 7) розробка фінансової стратегії та тактики;
- 8) прогностичний аналіз впливу об'єктивних факторів та оцінка умов функціонування на перспективу.

**6. Систематизація результатів перевірки.** Результати своєї роботи внутрішній аудитор оформляє у вигляді звіту. Він дає можливість звернути увагу керівництва на відповідні недоліки, проблеми. На цьому етапі аудитор замається проведенням консультацій для прийняття ефективних управлінських рішень та бере участь у пошуку єдиного методичного рішення у випадках виникнення суперечливих питань.

Слід зауважити, що успішна реалізація завдань раціональної організації внутрішнього аудиту визначаються досягненням рівноваги між потребами керівництва і дієвістю аудиторської служби підприємства.

### *1. ПИТАННЯ ДЛЯ ОБГОВОРЕННЯ*

1. Розкрити сутність внутрішнього аудиту та особливості його організації.
2. Визначити відмінні та спільні риси внутрішнього і зовнішнього аудиту.
3. Визначити функції та завдання внутрішнього аудиту.



4. Перелічити об'єкти внутрішнього аудиту.
5. За якими ознаками класифікують внутрішній аудит?
6. Які стандарти визначають сферу внутрішнього аудиту?
7. Розкрити особливості методики внутрішнього аудиту.
8. В яких напрямках необхідно розвивати внутрішній аудит в нашій країні?

## II. ПРАКТИЧНІ ЗАВДАННЯ ТА СИТУАЦІЇ

### **Завдання 1.**

Визначити об'єкти внутрішнього аудиту, джерела інформації та методичні прийоми їх дослідження (табл. 6.1).

*Таблиця 6.1*

### АНАЛІЗ ОБ'ЄКТІВ ВНУТРІШНЬОГО АУДИТУ

Розділ аудиту	Об'єкт аудиту	Джерело інформації	Методичні прийоми і способи аудиту	Можливі помилки та порушення
Аудит грошових коштів				
Аудит розрахунків з підзвітними особами				
Аудит розрахунків з оплати праці				
Аудит розрахунків з бюджетом				
Аудит товарно-матеріальних цінностей				
Аудит основних засобів				
Аудит власного капіталу				

### **Завдання 2**

Охарактеризувати місце внутрішнього аудиту у функціональній структурі підприємства (табл. 6.2) та визначити форми його взаємозв'язку з іншими підрозділами і службами.

Таблиця 6.2

**ВЗАЄМОЗВ'ЯЗОК СЛУЖБИ ВНУТРІШНЬОГО АУДИТУ  
З ІНШИМИ СЛУЖБАМИ ТА ПІДРОЗДІЛАМИ ПІДПРИЄМСТВА**

Підрозділ підприємства	Форма взаємозв'язку
Дирекція	
Відділ постачання та збуту	
Матеріальний склад	
Виробничі цехи	
Планово-економічний відділ	
Бухгалтерія	

**Завдання 3**

Визначити зміст контрольних функцій фахівців підрозділу внутрішнього аудиту. Пояснити зміст і призначення розпорядчих документів, якими вони регламентуються. Скласти посадову інструкцію внутрішнього аудитора.

**Завдання 4**

Проаналізувати визначення понять «внутрішній аудит» і «внутрішній контроль» (табл. 6.3). Визначити їх спільні та відмінні риси. З'ясувати в яких визначення найбільш чітко виокремлено сферу застосування поняття «внутрішній аудит».

**Завдання 5**

Охарактеризувати типи організаційних структур служб внутрішнього аудиту (табл. 6.4), визначити доцільність застосування певного типу організаційної структури для підприємств різних розмірів.

Таблиця 6.4

**ТИПИ СТРУКТУР АПАРАТУ ВНУТРІШНЬОГО АУДИТУ**

Тип структури	Характеристика
Лінійне адміністративне підпорядкування	Працівники служби внутрішнього аудиту прямо підпорядковуються керівнику підприємства
Лінійно-штабне підпорядкування	Служба внутрішнього аудиту поділяється на сектори, а керівник цього органу дає розпорядження керівникам секторів
Комбінована структура	Передбачає передачу окремим службам управління частини прав і функціональних обов'язків внутрішніх аудиторів

## ТРАКТУВАННЯ ПОНЯТЬ «ВНУТРІШНІЙ АУДИТ» І «ВНУТРІШНІЙ КОНТРОЛЬ» У ДЖЕРЕЛАХ ІНФОРМАЦІЇ

Джерело	Визначення	«внутрішній контроль»
Адамс Р. Основи аудита/ Пер. с англ. / Под ред. Я. В. Соколова. — М.: Аудит, ЮНИТИ, 1995. — 398 с.	Внутрішній аудит — незалежна оцінка діяльності, яка здійснюється всередині організації в якості надання їй послуги. Це контроль, який здійснюється шляхом перевірки та оцінки адекватності та ефективності інших видів контролю (с. 26).	Система внутрішнього контролю організується керівництвом підприємства, для того щоб: 1) здійснювати діяльність підприємства відповідно та ефективно; 2) забезпечити дотримання політики керівництва; 3) забезпечити збереженість майна; 4) досягти якісного документування операцій (с. 28).
Аудит и ревизия: Справ. пособие / А. Л. Бавлей, И. Н. Бельий, Н. П. Дробышевский и др.; Под общ. ред. И. Н. Белого. — Минск: ООО «Мисанта», 1994. — 221 с.	Об'єктом внутрішнього аудиту є фінансово-господарська діяльність підприємства (фірми). Його мета — удосконалення організації та управління виробництвом, пошук резервів підвищення ефективності діяльності підприємства (с. 16).	Внутрішньогосподарський (внутрішній) контроль здійснюється за діяльністю цехів, бригад, ділянок та інших внутрішньогосподарських формувань на підприємствах (об'єднаннях), організаціях і фірмах їх керівниками та спеціалістами, а також штатними контролерами-ревизорами (аудиторами) (с. 6).
Білуха М. Т., Микитенко Т. В. Фінансовий контроль, теорія, ревізія, аудит. — К.: Українська академія оригінальних ідей, 2005. — 888 с.	Внутрішній аудит вирішує для клієнта такі завдання: вивчає систему контролю за акцівами; перевіряє відповідність діючого контролю політиці компанії; аналізує ситуації ризику і запобігання від банкрутства; використовує ноу-хау для збільшення прибутку і ефективності нової технології та вживає інших заходів, що сприяють розвитку компанії у фінансовому бізнесі (с. 101).	Внутрішньогосподарський економічний контроль включає контрольні функції, які здійснюються власниками підприємств, корпорацій, організацій і установ, концернів, асоціацій відповідно до чинного законодавства (с. 28).
Жила В. Г. Ревізія та аудит. — К.: МАУП, 1998. — 96 с.	Внутрішній аудит здійснюється спеціальним структурним підрозділом підприємства або його працівниками, безпосередньо підлеглими керівництву підприємства або які входять до його штату (с. 41).	Внутрішньогосподарський економічний контроль включає контрольні функції, які здійснюються власниками підприємств, компаніями, організаціями та закладів, концернів, асоціацій відповідно до чинного законодавства (с. 13).

## **Завдання 6**

Скласти наказ керівника на проведення внутрішнього управлінського аудиту циклу придбання (постачальницько-заготівельної діяльності). До наказу додати програму аудиторської перевірки. Наведіть перелік основних робочих стандартів внутрішнього аудиту одного із видів необоротних активів — нематеріальних активів підприємства.

Визначити, які обов'язкові документи необхідно додати до звіту внутрішнього аудитора за умови виявлення недоліків у веденні обліку окремих об'єктів.

Використовуючи Міжнародні стандарти аудиту, надання впевненості та етики, охарактеризувати принципи, процедури і рекомендації щодо проведення внутрішнього аудиту.

### *III. ПЕРЕВІР СВОЇ ЗНАННЯ:*

#### **1. Під внутрішнім аудитом розуміють:**

- а) процес доведення стану об'єкта до планованих значень системи;
- б) оцінювальну діяльність служби, створеної суб'єктом господарювання;
- в) розробку методів стимулюючого впливу на об'єкт управління або коригування планових параметрів;
- г) контроль за технологічним процесом.

#### **2. Функціями внутрішнього аудиту є:**

- а) перевірка, оцінювання та моніторинг відповідності й функціонування систем бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю;
- б) виконання захисної ролі, пов'язаної зі зберіганням активів, отриманням точної інформації про наявність майна власника;
- в) інформаційне моделювання;
- г) контроль за технологічним процесом;
- д) відповіді а, б;
- е) відповіді в, г.

#### **3. Основними завданнями внутрішнього аудиту є:**

- а) надання консультацій управлінському персоналу;
- б) спостереження за бухгалтерським обліком і внутрішнім контролем, перевірка фінансової і господарської інформації;

- в) надання повної достовірної інформації про діяльність підприємства та його фінансово-майновий стан;
- г) підтвердження достовірності фінансової звітності;
- д) оцінка отриманих свідчень та підготовка аудиторського звіту.

**4. Стандарти професійної практики внутрішнього аудиту визначають:**

- а) основні принципи практики внутрішнього аудиту;
- б) концептуальну базу, що є основою широкого спектру послуг;
- в) критерії оцінки функціонування внутрішнього аудиту;
- г) рекомендації з удосконалення систем і процедур контролю підприємства;
- д) всі відповіді правильні.

**5. Суб'єкти внутрішнього аудиту призначаються:**

- а) аудиторською фірмою;
- б) фіскальними органами;
- в) професійною організацією;
- г) власником або управлінським персоналом суб'єкта господарювання.

**6. Чи має право служба внутрішнього аудиту підтверджувати достовірність фінансової звітності?**

- а) так;
- б) ні;
- в) за погодженням із Спостережною Радою господарюючого суб'єкту;
- г) у разі взаємодії із незалежним зовнішнім аудитором.

**7. За часом здійснення операцій внутрішній аудит поділяють на:**

- а) аудит фінансової звітності, аудит на відповідність вимогам, операційний аудит;
- б) внутрішньосистемний та внутрішньогосподарський;
- в) попередній, поточний, наступний, прогнозний.

**8. За функціональним призначенням внутрішній аудит поділяють на:**

- а) аудит фінансової звітності, аудит на відповідність вимогам, операційний аудит;
- б) попередній, поточний, наступний, прогнозний;
- в) внутрішньосистемний та внутрішньогосподарський.

**9. Чи характерний принцип незалежності для внутрішнього аудитора на такому ж рівні як і для зовнішнього?**

- а) так;
- б) ні;
- в) за умови координації дії із зовнішнім аудитором;
- г) так, щодо висловлення думки про достовірність фінансово звітності.

**10. Чи зобов'язаний зовнішній аудитор ознайомитись з внутрішніми аудиторськими звітами?:**

- а) так;
- б) ні;
- в) лише частково;
- г) на розсуд аудитора.

**11. Розрахунок часу та обсягу перевірки конкретної роботи внутрішнього аудитора залежить від:**

- а) судження зовнішнього аудитора про ризик та суттєвість відповідної сфери аудиту;
- б) попередньої оцінки системи внутрішнього аудиту та оцінки конкретної роботи внутрішнього аудитора;
- в) відповіді а, б;
- г) правильної відповіді немає.

**12. Наступний внутрішній аудит здійснюється:**

- а) в процесі здійснення господарських операцій;
- б) на стадії схвалення рішення під час здійснення господарських операцій через візування договорів, наказів, розгляд первинних документів;
- в) на стадії узагальнення й аналізу облікової та звітної інформації після завершення господарських операцій;
- г) відповідно до мети і цілей діяльності підприємства, визначених у бізнес-планах, стратегічних планах.

**13. Попередній внутрішній аудит здійснюється:**

- а) на стадії схвалення рішення під час здійснення господарських операцій через візування договорів, наказів, розгляд первинних документів;
- б) в процесі здійснення господарських операцій;
- в) на стадії узагальнення й аналізу облікової та звітної інформації після завершення господарських операцій;
- г) відповідно до мети і цілей діяльності підприємства, визначених у бізнес-планах, стратегічних планах.

**14. Чи зобов'язаний зовнішній аудитор документувати висновки щодо ефективності роботи служби внутрішнього аудиту?**

а) так, за умови застосування відповідних процедур з оцінки ефективності роботи служби внутрішнього аудиту;

б) ні, лише зробити висновки та прийняти їх до уваги в процесі аудиту;

в) на розсуд аудитора;

г) правильні відповіді а, б.

**15. У якій формі внутрішній аудитор оформляє результати своєї роботи?**

а) звіту;

б) аудиторського висновку;

в) результати не систематизуються;

г) правильні відповіді а, б.

## Тема 7

# АУДИТОРСЬКІ ЗВІТИ

- 7.1. Аудиторські робочі документи.
- 7.2. Звіт аудитора керівництву господарюючого суб'єкта.
- 7.3. Аудиторський висновок та його види.

### 7.1. Аудиторські робочі документи

Як функція управління економікою, аудит є формою незалежного фінансового контролю. Здійснення аудиту полягає в перевірці публічної фінансової звітності і бухгалтерського обліку з метою з'ясування їх достовірності, повноти та відповідності чинному законодавству і встановленим нормативам. Аудит може бути зовнішнім та внутрішнім.

Здійснення кожного з вказаних різновидів аудиту потребує документального оформлення. Документування аудиторської діяльності регламентується відповідними законодавчими та нормативними положеннями (рис. 7.1), згідно яких аудитори зобов'язані документувати рішення, що приймаються ними у процесі та за результатами проведення аудиту. Важливість ведення документації, яка стосується прийнятих рішень, обумовлюється тим, що вона є основою складання аудиторських висновків.

Суть робочих документів, їх зміст, форма, володіння та порядок зберігання викладені в МСА 230 Документація.

Отже, **робочі документи аудитора** — це записи, за допомогою яких аудитор фіксує проведені процедури перевірки, тести, отриману інформацію і відповідні висновки, які робляться під час проведення аудиторської перевірки. У робочу документацію вносяться інформація, яка, на думку аудитора, є важливою для того, щоб правильно виконати аудиторську перевірку, і яка повинна підтвердити висновки та пропозиції в аудиторському висновку. Передбачено два види документів для оформлення процесу аудиту — робочі та підсумкові (рис. 7.2).





Рис. 7.1. Законодавчі та нормативні акти з питань документального оформлення аудиторської діяльності

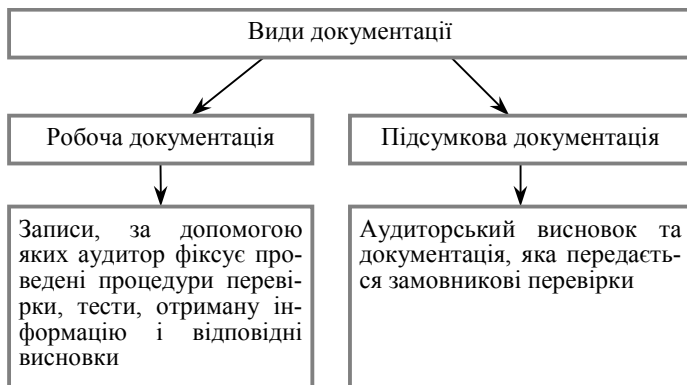


Рис. 7.2. Види документації для оформлення процесу та результатів аудиту

Аудитор зобов'язаний вести документацію зі справ, які стосуються прийняття рішень за результатами проведених аудиторських процедур, що пізніше будуть покладені в основу аудиторського висновку. Залежно від обсягу роботи у клієнта, аудитору слід зібрати докази, які б підтвердили або спростували твердження про те, що фінансова звітність об'єктивно, повно та достовірно відображає фінансовий стан клієнта, а здійснені господарські операції є законними і доцільними.

Основне призначення робочих документів:

- розробка плану перевірки;
- підтвердження документами проведеного контролю;
- систематизація інформації, яка збирається в процесі перевірки;
- організація оперативного управління процесом перевірки;
- контролювання якості аудиторської перевірки;
- підкріплення висновків робочими документами;
- вирішення спірних питань, конфліктів.

Зміст робочої документації значною мірою є питанням професійного судження аудитора, оскільки немає ні можливості, ні необхідності документувати кожне спостереження або обстеження.

Функції робочих документів наведено на рис. 7.3.

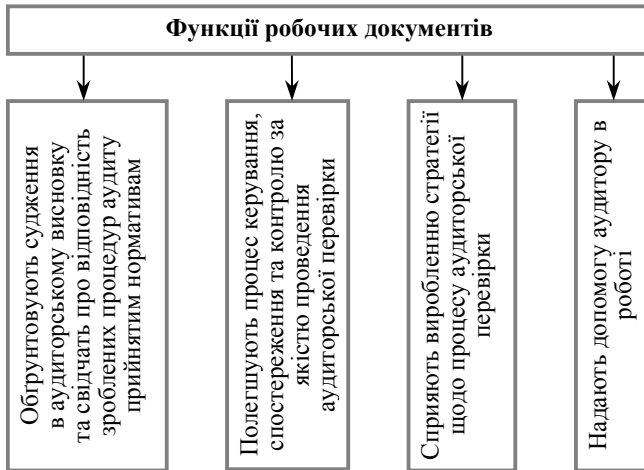


Рис. 7.3. Функції робочої документації

Робочими документами аудитора є: плани і програми проведення аудиту; копії засновницьких та інших внутрішніх документів клієнта (протоколів, договорів, контрактів тощо); матеріали

вивчення й оцінки систем бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю (схеми документообігу, описи тощо); результати аналізу господарських операцій і показників діяльності підприємства (розрахунки, таблиці, графіки тощо); записи про характер і обсяг проведених аудиторських процедур та їх результати; копії переписки з клієнтом і третіми особами; висновки експертів; копії бухгалтерських та інших фінансових документів клієнта; інформацію для керівництва підприємства-клієнта; висновки і рекомендації аудитора тощо.

Аудитору необхідно врахувати ту обставину, що робочими документами користуватиметься, наприклад, інший аудитор. Переглянувши цю робочу документацію, він мав би зрозуміти сутність проведеної перевірки і зміст прийнятих рішень щодо її результатів без визначення окремих деталей процедур перевірки. Він може зрозуміти це тільки тоді, коли обговорить їх з аудитором, котрий підготував робочу документацію.

Перед аудитором стоїть завдання: робочі документи необхідно грамотно, професійно оформляти.

Форми робочих документів аудитори (аудиторські фірми) визначають з урахуванням специфіки окремих питань аудиту. Оскільки використання стандартних бланків позитивно впливає на ефективність і якість аудиторської роботи, то необхідно впроваджувати в аудиторських фірмах єдину форму ведення робочої документації.

Доцільно використовувати матеріали робочих документів, підготовлених клієнтом, що прискорює процес оформлення робочих документів. Ці матеріали мають відповідати дійсному стану справ. Бажано до початку перевірки звернутися до клієнта з проханням підготувати необхідні матеріали для використання їх як аудиторську документацію.

Робочі документи можуть бути оформленими у вигляді стандартних форм і таблиць на паперових чи електронних носіях інформації.

Для належного оформлення робочої документації мають бути дотримані наступні вимоги:

- 1) перша сторінка кожного робочого документа повинна містити: назву аудиторської фірми, назву підприємства, період перевірки чи дату перевірки документації клієнта;
- 2) кожний робочий документ повинен мати назву та код (шифр);
- 3) сторінки кожного робочого документа в межах однієї назви мають бути пронумерованими;

4) в кожному робочому документі вказується прізвище аудитора, який підготував його, та зазначається дата остаточного виконання процедур аудиторської перевірки, відображених у цьому документі.

Після завершення аудиту робочі документи залишаються в аудитора. Вони є його власністю, і на їх підставі він має складати довідки. Проте право власності аудитора обмежене етичними нормами та умовами конфіденційності.

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

*Підсумкова документація* складається з аудиторського висновку та документації, яка передається замовникові перевірки. Аудиторський висновок є обов'язковим компонентом підсумкової документації.

## **7.2. Звіт аудитора керівництву господарюючого суб'єкта**

За результатами проведеної аудиторської перевірки аудитор повинен скласти аудиторський звіт і аудиторський висновок.

**Аудиторський звіт** — це документ, що складається відповідно до угоди аудитора і замовника. Його складають тільки для замовника, тоді як аудиторський висновок надається широкому колу користувачів.

Аудиторський звіт складається з трьох частин: загальної, аналітичної та заключної (підсумкової).

*Загальна (вступна) частина аудиторського звіту аудиторської фірми* має містити такі обов'язкові дані:

- місце і дату складання звіту;
- назву аудиторської організації та її адресу;
- № і дату видачі сертифіката та свідоцтва про включення до Реєстру суб'єкта аудиторської діяльності;
- період за який здійснюється перевірка;
- склад облікової та звітної інформації;
- посилання на Закон і положення (стандарт) бухгалтерського обліку, МСА, якими керувався аудитор.

*Загальна (вступна) частина аудиторського звіту, складеного аудитором, який працює самостійно*, має включати такі дані:

- прізвище, ім'я, по батькові аудитора;

- стаж аудиторської діяльності;
- найменування органу, який видав ліцензію на здійснення аудиторської діяльності, дата її видачі, а також строк дії ліцензії;
- номер реєстраційного свідоцтва;
- номер поточного рахунку;
- прізвище (найменування) одержувача аудиторського звіту (замовник аудиторської перевірки чи за узгодженням з ним інші юридичні або фізичні особи);

*В аналітичній частині* аудиторського звіту наводять результати перевірки бухгалтерського обліку і фінансової звітності, стану внутрішнього контролю, спосіб перевірки (суцільний, вибірко-вий), факти порушень законодавчих, інших нормативно-правових актів та встановлених правил ведення бухгалтерського фінансового обліку і складання фінансової звітності.

*Заклучна частина* являє собою висновок аудитора про достовірність перевірених фінансових звітів. По суті це думка аудитора про перевірену фінансову звітність, яку називають аудиторським висновком, якщо вона оформлена окремим офіційним документом, тобто засвідченим підписом і печаткою аудиторської фірми.

Аудиторський звіт адресується замовнику із зазначенням дати складання, підписується керівником аудиторської фірми (або особою, уповноваженою керівником) і аудитором, що проводив перевірку, завіряється печаткою аудиторської фірми. Кожна сторінка аудиторського звіту підписується аудитором, який здійснював перевірку, і завіряється його особистою печаткою.

Дані, які містить письмова інформація аудитора, наводяться з метою доведення до керівництва економічного суб'єкта, що перевіряється, свідчень щодо недоліків в облікових записях, бухгалтерському обліку і системі внутрішнього контролю, які можуть призвести до суттєвих помилок в бухгалтерській звітності, і в порядку внесення конструктивних пропозицій щодо удосконалення систем бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю економічного суб'єкта.

Аудиторська організація зобов'язана вказати в письмовій інформації аудитора всі пов'язані з фактами господарського життя економічного суб'єкта помилки і перекручення, які суттєво впливають на достовірність його бухгалтерської звітності. Аудитор може навести в письмовій інформації будь-які відомості, що стосуються проведеного аудиту і фактів господарського життя економічного суб'єкта, які буде вважати доцільними.

Письмова інформація аудитора не може розглядатись як повний звіт про всі існуючі недоліки. Вона присвячена лише тим з них, які були виявлені в процесі аудиторської перевірки.

Свідчення, які містяться в письмовій інформації аудитора, повинні бути чіткими, змістовними. В необхідних випадках у письмовій інформації аудитора повинні бути обґрунтування кількісних розрахунків і оцінок, посилань на документи чинного законодавства.

У письмовій інформації аудитора в обов'язковому порядку повинно бути вказано, які із зроблених зауважень є суттєвими, а які ні, чи впливають або не впливають (чи можуть впливати) перераховані зауваження та недоліки на висновки, зроблені аудитором. У випадку підготовки аудиторською організацією умовно-позитивного висновку, негативного висновку або відмови від висловлення думки в письмовій інформації (звіті) аудитора повинна міститись розгорнута аргументація причин, які призвели до такої думки аудитора.

Письмова інформація аудитора може бути передана таким особам:

а) особі, яка підписала договір (контракт, лист-зобов'язання) на надання аудиторських послуг;

б) особі, яка прямо вказана в якості отримувача письмової інформації аудитора в договорі (контракті, листі-зобов'язанні) на надання аудиторських послуг;

в) будь-якій іншій особі — у випадку письмової вказівки на те в адресу аудиторської організації, підписаної особою, яка засвідчила договір (контракт, лист-зобов'язання) на надання аудиторських послуг.

**Аудиторський висновок** — документ, що складений відповідно до стандартів аудиту та передбачає надання впевненості користувачам щодо відповідності фінансової звітності або іншої інформації концептуальним основам, які використовувалися при її складанні. Концептуальними основами можуть бути закони та інші нормативно-правові акти України, положення (стандарти) бухгалтерського обліку, внутрішні вимоги та положення суб'єктів господарювання, інші джерела.

### 7.3. Аудиторський висновок та його види

На етапі завершення аудиту аудитор складає аудиторський звіт про результати аудиторської перевірки та аудиторський висновок.

**Аудиторський висновок** — документ, що складений відповідно до стандартів аудиту та передбачає надання впевненості користувачам щодо відповідності фінансової звітності або іншої інформації концептуальним основам, які використовувалися при її складанні. Концептуальними основами можуть бути закони та інші нормативно-правові акти України, положення (стандарти) бухгалтерського обліку, внутрішні вимоги та положення суб'єктів господарювання, інші джерела.

Відповідно до міжнародних стандартів аудиту та статей Закону України «Про аудиторську діяльність», аудитор повинен проаналізувати й оцінити висновки, одержані на основі аудиторських доказів для формування свого висновку про перевірену фінансову інформацію. Висновок аудитора призначений для широкого кола користувачів, його оприлюднення є свідченням того, що річний бухгалтерський звіт клієнта як у цілому, так і в усіх частинах відповідає чинному законодавству України, правилам ведення бухгалтерського обліку і є достовірним.

Зміст цього документа залежить від конкретних обставин та результатів перевірки. У зв'язку з цим форма аудиторського висновку може бути довільною, але обов'язково в ньому мають бути такі розділи:

- заголовок;
- вступ;
- масштаб перевірки;
- висновок аудитора стосовно питання, яке перевіряється;
- дата аудиторського висновку;
- адреса аудиторської фірми;
- підпис під аудиторським висновком.

У *Заголовку* аудиторського висновку підкреслюється, що аудиторська перевірка проводилась незалежним аудитором, вказуються прізвище, ім'я та по батькові аудитора, назва аудиторської фірми. Зазначають повну назву підприємства, яке перевіряється, і час перевірки.

У розділі *Вступ* міститься інформація про склад фінансової звітності та дату її підготовки. Також зазначається, що відповідальність за правильність підготовки звітності покладається на керівника підприємства та вказують про відповідальність аудитора

за аудиторський висновок, який обґрунтовується результатами проведеної перевірки.

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. 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, аудитор керується МСА 320 Суттєвість в аудиті.

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 розділі *Висновок аудитора про перевірену фінансову звітність* додається висновок про правильність фінансової звітності.

У розділі *Дата аудиторського висновку* аудитор ставить дату на день завершення аудиторської перевірки. Дата на аудиторському висновок проставляється в той день, коли керівництво підприємства підписує акт приймання-передачі виконаних аудитором робіт.

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

В останньому розділі *Адреса аудиторської фірми* вказується адреса дійсного місцезнаходження аудиторської фірми та номер свідоцтва про включення до Реєстру суб'єктів аудиторської діяльності в Україні.

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

Висновок аудитора за результатами аудиту буває різних видів. Класифікація висновків наведена на рис. 7.4.

Аудитори самостійно обирають форму викладення змісту перевірки, проте заключна частина повинна відповідати встановленим вимогам (табл. 7.1).





Рис. 7.4. Класифікація аудиторських висновків

## ВИМОГИ ДО ЗМІСТУ АУДИТОРСЬКОГО ВИСНОВКУ

№ п/п	Вид висновку	Типові формулювання думки аудитора
1	Позитивний (існує безумовна позитивна згода)	Підтверджуємо, що надана інформація дає дійсне і повне уявлення про реальний склад активів та пасивів суб'єкта, що перевіряється. Система бухгалтерського обліку, що використовується на підприємстві, відповідає законодавчим та нормативним вимогам. Фінансову звітність підготовлено на основі реальних даних бухгалтерського обліку. Вона достовірно та повно подає фінансову інформацію про Підприємство станом на 01.01.200... р. згідно з нормативними вимогами щодо ведення бухгалтерського обліку та звітності в Україні
2	Позитивний (існує нефундаментальна невпевненість)	У зв'язку з неможливістю перевірки фактів _____ через _____ аудитор не може висловити думку з приводу них моментів. Однак обмеження мають незначний вплив на фінансову звітність та етап справ у цілому. Підтверджуємо, що за винятком обмежень, які зазначені вище (або які викладені у додатку 1 до аудиторського висновку), фінансова звітність у всіх суттєвих аспектах достовірно та повно подає фінансову інформацію про Підприємство станом на 01.01.200... р. згідно з нормативними вимогами щодо організації бухгалтерського обліку та звітності в Україні
3	Умовно-позитивний висновок (існує нефундаментальна незгода)	Під час проведеної аудиторської перевірки встановлено, що операції проведені з порушенням встановленого порядку. Проте зазначені невідповідності мають обмежений вплив на фінансову звітність і не перекручують загальний фінансовий стан підприємства. Підтверджуємо, що за винятком невідповідностей, викладених у додатку, фінансовий звіт у всіх суттєвих аспектах достовірно та повно подає фінансову інформацію про Підприємство станом на 01.01.200... р. згідно з нормативними вимогами щодо організації бухгалтерського обліку та звітності в Україні
4	Негативний	У результаті проведення аудиту встановлено, що за звітний період підприємством були допущені суттєві порушення і перекручення (дається їх перелік або наводяться у додатку до цього висновку). Допущені порушення суттєво впливають на фінансову звітність підприємства та перекручують реальний стан справ. Фінансова звітність мас суттєві перекручення і недостовірно подає фінансову інформацію про Підприємство станом на 01.01.200... р., не виконані вимоги щодо організації бухгалтерського обліку та звітності в Україні (в стислій формі наводяться перелік питань, щодо яких не виконані вимоги з організації обліку). Отже, дані бухгалтерського обліку та фінансової звітності не дають достовірного уявлення про дійсний стан справ на Підприємстві, що склався на 01.01.200... р.
5	Відмова від надання висновку аудитора	У зв'язку з неможливістю перевірки фактів, які стосуються (вказати причини неможливості), не можемо надати висновок. Наведені вище моменти суттєво впливають на дійсний стан суб'єкта перевірки в цілому (основному). У зв'язку з відсутністю достатніх аудиторських доказів не можемо видати об'єктивний аудиторський висновок по фінансовій звітності станом на 01.01.200... р.

*Позитивний висновок* видається лише тоді, коли аудитор впевнений в тому, що фінансові документи готувались правильно, на основі принципів обліку і контролю, що вони відповідають встановленим принципам, вимогам та інструкціям і за своїм змістом не заперечують відомим аудитором даним про одиницю, яка перевіряється, що в них відповідним чином розкриті всі питання, які мають відношення до фінансових документів.

Позитивний висновок представляється клієнту у випадках, коли на думку аудитора виконано наступні умови:

— аудитор отримав всю інформацію й пояснення, необхідні для цілей аудиту;

— надана інформація достатня для відображення реального стану справ на підприємстві;

— є адекватні і достовірні дані з усіх суттєвих питань;

— фінансова документація підготовлена у відповідності з прийнятою на підприємстві системою бухгалтерського обліку, котра відповідає вимогам українського законодавства;

— фінансова звітність складена на основі дійсних облікових даних і не містить суттєвих відхилень;

— фінансова звітність складена належним чином за формою, затвердженою у встановленому порядку.

Враховується також стан обліку та фінансової звітності підприємства. У позитивному висновку наводяться стверджувальні слова, такі як: *«задовольняє вимогам», «дає достовірне й дійсне уявлення», «достовірно відображає», «знаходиться у відповідності з...», «відповідає».*

Аудитори самостійно обирають форму викладення змісту перевірки, проте заключна частина повинна відповідати вимогам МСА.

У *безумовно позитивному висновку* аудитор не робить певним застережень, і такий висновок не містить пояснювального абзацу. Причому завданням формулювання пояснювального абзацу є необхідність конкретного інформування користувачів фінансової звітності про наявність певних обставин та інформації, яка відображена в звітності, але її можна пропустити при не досить глибокому аналізі фінансової звітності.

Якщо під час аудиторської перевірки в аудитора виникли заперечення або сумніви щодо правильності тих або інших рішень, прийнятих керівництвом підприємства, але йому було представлено аргументоване й переконливе їх обґрунтування, то в аудиторському висновку ці події та рішення наводити не обов'язково, оскільки вони не міняють зміст безумовно — позитивного висновку.

У випадку, коли в аудитора існує не фундаментальна невпевненість, складається також позитивний висновок, але з окремими поясненнями.

Є випадки, коли аудитор не може видати безумовно-позитивний висновок без застережень при існуванні *фундаментальної невпевненості і незгоди*.

Існують основні *причини фундаментальної невпевненості*: значні обмеження в обсязі аудиторської роботи у зв'язку з тим, що аудитор не може одержати всю необхідну інформацію й пояснення (наприклад, через незадовільний стан обліку), не може виконати всі необхідні аудиторські процедури (наприклад, через обмеження у часі перевірки, які диктуються клієнтом); ситуаційні обставини, невпевненість у правильності висновків у конкретній ситуації (наприклад, подвійне тлумачення окремих пунктів українського законодавства, що може призвести до значних негативних наслідків і загрожуватиме існуванню в майбутньому).

*Причини незгоди*: неприйнятність системи обліку або порядку проведення облікових операцій; розходження в думках стосовно відповідності фактів або сум у фінансовій звітності даним обліку; фундаментальна незгода з повнотою і засобом відображення фактів в обліку та звітності; невідповідність чинному законодавству та встановленим нормам порядку оформлення або здійснення операцій.

Будь-яка фундаментальна невпевненість або незгода є підставою для відмови від надання позитивного висновку. Подальший вибір виду висновку залежить від рівня невпевненості або незгоди.

Якщо аудитор має намір представити клієнтові позитивний висновок, у якому наявна фундаментальна невпевненість з окремих питань, і наводить свої зауваження, пов'язані з наявністю фундаментальної невпевненості, то в аудиторському висновку висловлюється аргументована незгода з окремих питань (операціях, проводках, позиціях звітності), і після цього дається остаточний висновок про достовірність і повноту фінансової звітності підприємства. При цьому в своєму висновку він використовує такі самі висловлювання, що й для безумовно-позитивного висновку.

Якщо заперечення в аудиторському висновку пов'язані з наявністю не фундаментальної незгоди, аудитор обумовлює наявні обмеження в аудиторському висновку або у додатку до висновку, який є невід'ємною його частиною, і дає позитивний висновок стосовно фінансової звітності підприємства.

Невпевненість або незгода вважаються фундаментальними у тому випадку, коли вплив факторів на фінансову інформацію, які викликали непевність чи незгоду, настільки значний, що це може суттєво викривити дійсний стан справ у цілому або в основному. Необхідно також враховувати сукупний ефект усіх невпевненостей та незгод на фінансову звітність.

Наявність фундаментальної незгоди може призвести до представлення клієнту *негативного аудиторського висновку*. Наявність фундаментальної невпевненості може стати підставою для *відмови від видання аудиторського висновку*.

У всіх випадках, коли аудитор складає висновок, який відрізняється від позитивного, він повинен дати опис усіх суттєвих причин його невпевненості і незгоди. Ці причини необхідно коротко навести в окремому розділі висновку, до того розділу, де аудитор висловлює негативний висновок або дає відмову від аудиторського висновку. У цьому ж розділі можуть більш детально обговорюватися моменти негативного характеру або даватися посилання на додаток до аудиторського висновку, де наводиться опис цих моментів. В останніх розділах висновку аудитор стисло формулює свій висновок стосовно достовірності і повноти фінансової звітності.

При підготовці *негативного аудиторського висновку* доречні такі висловлення: «не задовольняє вимогам», «перекручує дійсний стан справ», «не дає справжнього уявлення», «не відповідає», «суперечить» (табл. 7.2).

Таблиця 7.2

#### ВИМОГИ ДО ОФОРМЛЕННЯ АУДИТОРСЬКОГО ВИСНОВКУ

Вид висновку	Типові формулювання
Позитивний (існує безумовна позитивна згода)	...задовольняє вимогам, належно..., дає достовірне і дійсне уявлення..., достовірно відображує..., відповідає...
Позитивний (існує нефундаментальна невпевненість)	...за винятком згаданих обмежень
Умовно-позитивний (нефундаментальна незгода)	...за винятком згаданих обмежень
Негативний	...не задовольняє вимогам..., перекручує дійсний стан справ..., не дає дійсного уявлення..., не відповідає..., суперечить
Відмова від надання аудиторського висновку	...неможливо на основі наведених аргументів сформулювати думку про стан справ

Висновок, що відрізняється від безумовно позитивного, має містити опис усіх суттєвих причин невпевненості та непогодження у спеціальному параграфі. МСА 700 Аудиторський висновок про фінансову звітність визначає порядок пояснення цих моментів: аудитор має посилається на інші документи, що надаються клієнту, де більше докладно розкрито причини невпевненості та непогодження. В останньому параграфі звіту формулюється кінцева думка аудитора.

Метою Міжнародного стандарту аудиту 800 Аудиторський висновок при виконанні завдань з аудиту спеціального призначення є встановлення положень і надання рекомендацій у зв'язку з аудиторськими завданнями спеціального призначення, зокрема:

— фінансові звіти, складені відповідно до всеохоплюючої основи бухгалтерського обліку, іншої, ніж Міжнародні чи національні стандарти бухгалтерського обліку;

— конкретні рахунки, елементи рахунків або статті у фінансовому звіті(висновки щодо компонентів фінансових звітів);

— виконання контрактних угод;

— узагальнені фінансові звіти.

Аудитор повинен переглянути й оцінити висновки, зроблені на основі аудиторських доказів, отриманих під час аудиторського завдання спеціального призначення, як підставу для висловлення думки.

Перед тим, як почати виконувати аудиторське завдання спеціального призначення, аудитор повинен переконатися, що угода із замовником визначає точний характер завдання, а також форму і зміст висновку, який буде наданий.

## *1. ПИТАННЯ ДЛЯ ОБГОВОРЕННЯ*

1. Що таке робочі документи аудитора?
2. Яке основне призначення робочих документів?
3. Які вимоги пред'являють до робочих документів аудитора?
4. Яка різниця між робочими і підсумковими робочими документами?
5. Які документи складає аудитор після завершення перевірки?
6. Що являє собою аудиторський звіт?
7. Що таке аудиторський висновок?
8. Яка різниця між аудиторським висновком і аудиторським звітом?
9. Назвіть розділи аудиторського звіту та охарактеризуйте їх.

10. Які види аудиторських висновків ви знаєте?
11. У яких випадках складається безумовно позитивний висновок?
12. За яких обставин аудитор складає умовно позитивний висновок?
13. У яких випадках аудитор може скласти негативний аудиторський висновок?
14. За яких обставин аудитор може відмовитися від його складання аудиторського висновку?

## *II. ПРАКТИЧНІ ЗАВДАННЯ ТА СИТУАЦІЇ*

### **Завдання 1**

Проаналізувати класифікацію робочих документів аудитора (рис. 7.5). Розглянути зразки робочих документів (*додатки 13, 14*).

### **Завдання 2**

Розглянути приклади можливих стандартних аудиторських позначень, які використовуються при складанні робочих документів (*додаток 15*).

### **Завдання 3**

Оформити робочий документ про спостереження за проведенням інвентаризації на досліджуваному підприємстві та вибірковою перевіркою її результатів. У процесі виконання завдання слід використовувати Інструкцію по інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів і документів та розрахунків (затверджений Наказом Міністерства фінансів України від 11.08.1994 р. № 69) та Порядок визначення розміру збитків від розкрадання, нестач, знищення (псування) матеріальних цінностей (затверджений Постановою Кабінету Міністрів України від 22 січня 1996 р. № 116).

### **Завдання 4**

Навести можливі варіанти оформлення робочих документів аудитора, які засвідчують результати перевірки дебіторської та кредиторської заборгованості підприємства.

На даний момент Ви перевіряєте робочі документи кількох аудиторських замовлень, які Ви виконуєте. Усі вони близькі до завершення, проте нещодавно виникли обставини, які можуть вплинути на Ваш аудиторський висновок по кожному із завдань. У всіх наведених далі випадках звітний період компанії завершується 30 вересня поточного року:



Рис. 7.5. Класифікація робочих документів аудитора\*

\* Джерело: Петрик О. А., Фенченко М. Т. Аудит у зарубіжних країнах: Навч.-метод. посібник для самост. вивч. дисц. / За заг. ред. О. А. Петрик. — К.: КНЕУ, 2002. — 168 с.



**А.** 3 жовтня поточного року компанія отримала лист, в якому йшлося про те, що клієнт, який станом на кінець звітного періоду заборгував компанії 30 тис. грн, став банкрутом. Директори відмовилися внести зміни у звіт, урахувавши цей збиток, обґрунтовуючи своє рішення тим, що повідомлення було отримане після завершення звітного періоду. Загальна заборгованість в балансовому звіті становить 300 тис. грн, прибуток до оподаткування — 150 тис. грн.

**В.** 31 липня поточного року клієнт компанії пред'явив їй позов за збиток, який був нанесений непередбачуваним браком одного із виробів компанії. До завершення звітного періоду компанія врегулювала цю проблему з клієнтом на дружніх засадах із відшкодуванням клієнту суми в 10 тис. грн, проте ця подія не знайшла відображення у фінансовій звітності від 30 вересня поточного року. Крім того, про це стало відомо засобам масової інформації і набуло розголошення.

Юрисконсульт компанії повідомив Вам, що після розголошення пред'явлено нові зиски, але поки — що неможливо оцінити суму можливих зобов'язань за претензіями, оскільки вони ще не отримані. Компанія згадала про претензії у примітках до фінансової звітності, однак резерв для них не передбачений, оскільки компанія вважає, що вони будуть несуттєвими (прибуток до оподаткування становить 500 тис. грн).

**С.** У процесі аудиту було виявлено, що інвестиція, врахована в балансовому звіті в сумі 500 тис. \$ різко знизилась у вартості до рівня 300 тис. \$. Компанія визнає подію як збиток, але відмовляється створювати резерв, обґрунтовуючи тим, що вартість інших інвестицій (непередбачуваних для продажу) підвищилась і вони враховані в балансовому звіті по вартості нижчій за реалізаційну (чистий прибуток до оподаткування становить 250 тис. \$).

Обговорити кожний з наведених прикладів, використовуючи принцип суттєвості та, при необхідності, посилаючись на відповідні принципи і стандарти бухгалтерського обліку. Запропонувати ту форму аудиторського висновку (при необхідності вказати також і вид застереження), який, на Вашу думку, слід представити клієнту (повний аудиторський висновок складати не потрібно, сформулювати лише кінцевий параграф).

### **Завдання 5**

За яких обставин, наведених далі (1, 2, 3). аудитор надасть такі види висновків:

— Безумовно-позитивний висновок щодо фінансовій звітності;

- Відмова від надання висновку;
- Умовно-позитивний висновок по фінансовій звітності;
- Звіт про прогнозну фінансову інформацію;
- Безумовно-позитивний висновок, підготовлений на базі податку на прибутки.
- Звіт про виконання завдання.
- 1. Позитивна впевненість.
- 2. Негативна впевненість.
- 3. Впевненість не висловлюється

### **Завдання 6**

Розглянути та проаналізувати структуру і зміст стандартного аудиторського висновку (табл. 7.3).

*Таблиця 7.3*

#### **СТРУКТУРА СТАНДАРТНОГО АУДИТОРСЬКОГО ВИСНОВКУ**

Складові аудиторського висновку	Пояснення змісту параграфів
Назва (заголовок)	Аудиторський висновок; Прізвище аудитора (назва аудиторської фірми); Номер реєстраційного свідоцтва
Адресат	Акціонери, рада директорів, інші можливі користувачі
Вступний параграф	Перелік перевірених форм звітності; Відповідальність керівництва підприємства; Обов'язки аудитора
Параграф, який описує обсяг (характер) перевірки	Посилання на МСА; Зазначення, що перевірку було сплановано і проведено згідно з поставленою метою; Визначення основних елементів аудиторської перевірки; Вказівка на те, що існують достатні підстави для висловлення думки аудитора
Параграф, в якому висловлено думку аудитора про фінансову звітність	Висновок аудитора про перевірену фінансову звітність (достовірність, об'єктивність; відповідність законодавчим вимогам — у разі потреби)
Дата аудиторського висновку	Дата закінчення аудиторської перевірки звітності на підприємстві
Адреса аудитора (аудиторської фірми)	Повна юридична адреса, телефон
Підпис аудитора	Підпис аудитора та/або керівника аудиторської фірми; Печатка

## Завдання 7

Скласти проекти умовно-позитивних висновків з урахуванням перелічених далі обставин.

Таблиця 7.4

### ВИХІДНІ ДАНІ

Обставини і обмеження, спричинені ними	Суть обставин, виявлених аудитором
Невпевненість. Підлягає коригуванню, у зв'язку з	Підприємству, що перевіряється, пред'явлено судовий позов одним із його постачальників. У зв'язку з порушенням договору постачальники вимагають компенсувати завдані збитки, суму яких реально визначити неможливо
Невизначеність. Відмова від висновку (думки)	У даний момент на підприємстві завершується дія довгострокових будівельних контрактів. Наслідком можуть бути збитки, фактичний розмір яких визначити неможливо, оскільки діють чинники (підвищення продуктивності праці), що можуть значно зменшити їх суму
Незгода, крім (за винятком)...	Підприємство має у своєму складі філіал, який ліквідується. Резерви для покриття заборгованості філіалу підприємством не були забезпечені, і воно є неплатоспроможним
Негативний висновок	Звітність акціонерного товариства неточно відображає стан справ на 31 грудня 200_ р., оскільки не враховані можливі збитки, не створені резерви їх покриття, неправильно обчислені і сплачені податки

## Завдання 8

Відповідно до Закону України «Про аудиторську діяльність» аудиторською фірмою на підставі договору № 12 від 1 березня поточного року була проведена аудиторська перевірка фінансово-господарської діяльності державного підприємства (далі — підприємства) за період з 1 січня минулого року по 1 січня поточного року. Метою аудиту була перевірка правильності обчислення та перерахування податків до бюджету і цільових фондів, формування собівартості і визначення фінансових результатів за програмою. Програма аудиторської перевірки включала перевірку:

- 1) організації бухгалтерського обліку та документообороту;
- 2) нарахування, сплати та обліку податків до бюджету;
- 3) обліку реалізації ТМЦ, робіт і послуг;
- 4) обліку ТМЦ та основних засобів;

- 5) обліку грошових коштів;
- 6) формування собівартості робіт і послуг;
- 7) визначення фінансових результатів;
- 8) відповідності даних річного звіту даним синтетичного обліку.

Повна й докладна інформація про виявлені недоліки і порушення наведена в аудиторському звіті. Результати аудиторської перевірки такі.

1. Організація бухгалтерського обліку та документообороту на підприємстві зауважень не викликає.

2. На підприємстві протягом минулого року за окремими документами (рахунки-фактури, товарно-транспортні накладні, платіжні вимоги-доручення) робітниками бухгалтерії самостійно виділялися суми ПДВ та відносилися в дебет субрахунку 644. За минулий рік відповідна сума ПДВ становила 11 217 грн.

3. У Декларації з ПДВ за листопад минулого року до суми податку, яка підлягає відшкодуванню з бюджету, була включена сума сплаченого податку за попередній період у сумі 456 грн.

4. Перевіркою обліку реалізації були встановлені порушення щодо відображення бартерних (товарообмінних) операцій. Єдиний запис, який свідчить про проведення цих операцій: Дт 20 Кт 20. Розрахунки ПДВ та фінансового результату не здійснювалися.

5. Облік ТМЦ зауважень не викликає.

6. На підприємстві на валові витрати відносилися відрахування до Фонду соціального страхування, Пенсійного фонду та Фонду сприяння зайнятості населення, нараховані на загальний розмір фонду оплати праці та інших виплат за рахунок прибутку.

7. Визначення фінансових результатів зауважень не викликає.

Скласти відповідний аудиторський висновок (додатки 16, 17, 18, 19).

### **Завдання 9**

Відповідно до Закону України «Про аудиторську діяльність» аудиторським підприємством на підставі договору № 16 від 3 березня поточного року була проведена аудиторська перевірка фінансово-господарської діяльності ТОВ (далі підприємство) за період з 1 січня минулого року по 1 січня поточного року.

Метою аудиторської перевірки була перевірка правильності визначення фінансових результатів за програмою. До програми аудиторської перевірки входили:

- 1) облік реалізації та визначення фінансового результату;
- 2) розрахунок балансового прибутку та податку на прибуток;

Повна та докладна інформація про виявлені недоліки і порушення наведена в аудиторському звіті. Результати аудиторської перевірки такі.

1. На підприємстві податкові зобов'язання з ПДВ розраховувалися без авансових сум, що надходили на розрахунковий рахунок.

2. До валових витрат відносилися суми паливно-мастильних матеріалів, списаних за шляховими листками легкового автомобіля директора.

3. Підприємство реалізовувало комісійні товари, які в обліку не виділялися на окремому субрахунку 283, а обліковувалися разом з товарами на складі за субрахунком 281.

Скласти відповідний аудиторський висновок (додатки 16, 17, 18, 19).

### **Завдання 10**

Відповідно до Закону України «Про аудиторську діяльність» аудиторським підприємством на підставі договору № 17 від 3 березня поточного року була проведена аудиторська перевірка фінансово-господарської діяльності ТОВ за період з 1 січня минулого року по 1 січня поточного року.

Метою аудиторської перевірки було з'ясування правильності здійснення торговельної діяльності та відображення її в обліку за програмою. Програма аудиту включала:

- 1) ведення операцій з готівкою;
- 2) облік руху товарів;
- 3) застосування ЕККА;
- 4) визначення витрат обігу;
- 5) розрахунок балансового прибутку та податку на прибуток.

Повна та докладна інформація про виявлені недоліки й порушення наведена в аудиторському звіті. Результати аудиторської перевірки такі.

1. За період, що перевіряється, ліміт каси дотримувався. Нецільового витрачання коштів не було. Касові документи оформлені правильно.

2. Первинні документи заповнені правильно та відповідають даним матеріальних звітів і реєстрів синтетичного обліку. Облік товарів ведеться на рахунку 28 «Товари» за роздрібними цінами з використанням субрахунку 285 «Торгова націнка». Розрахунок суми торгової націнки на реалізовані товари зауважень не викликає.

3. Використання ЕККА здійснюється згідно із Законом України «Про застосування електронних контрольно-касових апаратів

та товарно-касових книг при розрахунку із споживачами у сфері торгівлі, громадського харчування та послуг».

4. Визначення витрат не суперечить Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств».

5. Розрахунок податку на прибуток зауважень не викликає.

Скласти відповідний аудиторський висновок (додатки 16, 17, 18, 19).

### **Завдання 11**

Відповідно до Закону України «Про аудиторську діяльність» аудиторським підприємством на підставі договору № 18 від 5 березня поточного року була проведена аудиторська перевірка фінансово-господарської діяльності державного підприємства (далі — підприємства) за період з 1 січня минулого року по 1 січня поточного року. Метою аудиту була перевірка правильності обчислення і перерахування податків до бюджету та цільових фондів, формування собівартості і визначення фінансових результатів за програмою. Програма аудиторської перевірки включала:

- 1) постановку бухгалтерського обліку та документообороту;
- 2) нарахування, сплату та облік податків до бюджету;
- 3) облік реалізації ТМЦ, робіт і послуг;
- 4) облік ТМЦ та основних засобів;
- 5) облік грошових коштів;
- 6) формування собівартості робіт і послуг;
- 7) визначення фінансових результатів;
- 8) відповідність даних річного звіту даним синтетичного обліку.

Для аудиторської перевірки були надані такі документи: річна звітність за минулий рік, Головна книга, регістри синтетичного та аналітичного обліку з усіх бухгалтерських рахунків, первинні документи з обліку ТМЦ і основних засобів, первинні касові та банківські документи (не в повному обсязі).

Скласти відповідний аудиторський висновок (додатки 16, 17, 18, 19).

### **Завдання 12**

За Законом України «Про аудиторську діяльність» аудиторським підприємством на підставі договору № 19 від 6 березня поточного року була проведена аудиторська перевірка фінансово-господарської діяльності державного підприємства за період з 1 січня минулого року 1 січня поточного року. Метою аудиту була

перевірка правильності ведення обліку ТМЦ та основних засобів за програмою. Програма аудиту включала:

- 1) відображення надходження ТМЦ та основних засобів;
- 2) списання ТМЦ на витрати виробництва;
- 3) відображення реалізації ТМЦ та основних засобів;
- 4) відображення ліквідації основних засобів;
- 5) проведення переоцінки ТМЦ та основних засобів;
- 6) розрахунок амортизаційних відрахувань;
- 7) відображення в обліку ремонту основних засобів.

Повна та докладна інформація про виявлені недоліки й порушення наведена в аудиторському звіті. Результати аудиторської перевірки такі.

1. Незважаючи на великий обсяг виконуваних робіт, для обліку матеріальних цінностей застосовується рахунок 20 «Матеріальні цінності» з використанням лише субрахунків 201 «Матеріальні» та 203 «Паливо».

2. Є зауваження щодо методології обліку МШП: на підприємстві не ведеться аналітичний облік МШП, переданих в експлуатацію. У місцях експлуатації предметів МШП відсутній оперативний облік, відсутні записи про видачу спецодягу, спецвзуття, не виділено МШП з терміном служби більш як один рік на субрахунок 113 «Малоцінні необоротні матеріальні активи». У Балансі підприємства всі МШП відображаються на єдиному рахунку 22.

3. Щодо відображення в обліку надходження ТМЦ та основних засобів, визначення ціни оприбуткування та суми ПДВ, яка підлягає відшкодуванню з бюджету, зауважень немає.

4. Переоцінка ТМЦ та основних засобів проводиться з дотриманням чинного порядку.

5. Є зауваження щодо відображення в обліку ліквідації основних засобів, для якої використовуються лише два записи: Д-т 972 К-т 10 та Д-т 131 К-т 10. З цього випливає, що на підприємстві не визначається фінансовий результат від ліквідації основних засобів. Ведеться тільки кількісне оприбуткування матеріальних цінностей, одержаних від ліквідації основних засобів.

6. Сума ПДВ, яку належить сплатити до бюджету, та фінансовий результат від реалізації основних засобів визначаються правильно.

7. На підприємстві витрати на проведення усіх видів ремонту основних виробничих та невиробничих засобів віднесені на витрати виробництва, внаслідок чого занижується розмір оподаткованого прибутку.

8. До розрахунку щомісячної суми амортизаційних відрахувань зауважень немає.

Скласти відповідний аудиторський висновок (додатки 16, 17, 18, 19).

### **Завдання 13**

За Законом України «Про аудиторську діяльність» аудиторським підприємством на підставі договору № 20 від 10 березня поточного року була проведена аудиторська перевірка фінансово-господарської діяльності ТОВ за період з 1 січня минулого року по 1 січня поточного року. Метою аудиторської перевірки було підтвердження даних річного балансу та форми № 2 за програмою. Програма аудиторської перевірки включала перевірку:

1) відповідності даних, відображених у формах № 1 і № 2, даним синтетичного обліку;

2) узгодженості даних річного звіту.

Повна та докладна інформація про виявлені недоліки й порушення наведена в аудиторському звіті. Результати аудиторської перевірки такі:

1. Статутний капітал, показаний у Балансі на кінець звітного періоду в сумі 152 тис. грн, не відповідає зареєстрованому у статутних документах, згідно з якими він повинен становити 150 тис. грн.

2. На підприємстві враховується заборгованість з короткострокового кредиту на суму 100 тис. грн, який показано у бухгалтерському обліку на субрахунок 631.

3. Зауважень щодо даних, наведених у формі № 2, немає. Дані річного звіту узгоджуються.

Скласти відповідний аудиторський висновок (додатки 16, 17, 18, 19).

### **Завдання 14**

За Законом України «Про аудиторську діяльність» аудиторським підприємством на підставі договору № 21 від 10 березня поточного року була проведена аудиторська перевірка фінансово-господарської діяльності ТОВ за період з 1 січня минулого року по 1 січня поточного року. Метою аудиторської перевірки було з'ясування порядку нарахування і сплати до бюджету ПДВ і податку на прибуток за такою програмою:

1). достовірність сум, відображених на дебеті субрахунку 644;

2). правильність нарахування ПДВ;

3). розрахунок балансового прибутку;



4). визначення прибутку, що підлягає оподаткуванню, та податку на прибуток.

Повна і докладна інформація про виявлені недоліки та порушення наведена в аудиторському звіті. Результати аудиторської перевірки такі.

1. Суми ПДВ, відображені на дебеті субрахунку 644 та включені до декларації по ПДВ як суми, що підлягають відшкодуванню з бюджету, підтверджені первинними документами.

2. Є зауваження щодо методології обліку реалізації продукції. Підприємство займається роздрібною торгівлею і витрати обігу обліковуються разом з вартістю товарів на субрахунку 285 «Торгова націнка» та списуються записом: Дт 902 Кт 285 методом «червоного сторно» щомісяця за реалізовані товари.

3. Суми ПДВ, які підлягають сплаті до бюджету, розраховані правильно.

4. Щодо розрахунку податку на прибуток зауважень немає.

Скласти відповідний аудиторський висновок (додатки 16, 17, 18, 19).

### **Завдання 15**

На завершальному етапі аудиторської перевірки фінансової звітності відкритого акціонерного товариства «ТАН» (надалі — «Товариство») Вам доручено здійснити аудиторські процедури для визначення подій, які можуть потребувати коригувань або розкриття інформації у фінансових звітах Товариства. Згідно з МСА 560 «Подальші події» такі процедури здійснюються якнайближче до дати аудиторського висновку і, зокрема, включають запити управлінському персоналові щодо того, чи відбулися подальші події, які могли б вплинути на фінансові звіти.

Навести приклади запитів управлінському персоналові щодо подальших подій.

Навести приклади подій (не більше п'яти по кожному виду), що нададуть додаткову інформацію про обставини, які існували на дату балансу і тому вимагають коригування статей фінансової звітності та вказують на обставини, що виникли після дати балансу і підлягають розкриттю в примітках до фінансових звітів.

У результаті проведених Вами процедур була виявлена наступна інформація:

1) Станом на 31 грудня минулого року в складі дебіторської заборгованості за товари, роботи, послуги є залишок по розрахункам з ТОВ «Альфа» на суму 250 тис. грн. 13 березня поточного року, коли заборгованість ТОВ «Альфа» вже становила 200 тис. грн, ро-

зпочався процес банкрутства цього ТОВ. За оцінкою юристів Товариства, враховуючи значний перелік кредиторів ТОВ «Альфа», отримання заборгованості від ТОВ «Альфа» малоімовірне.

2) 21 березня поточного року Товариство здійснило продаж будівлі свого старого офісу за 27 млн грн. На дату балансу в фінансовій звітності ця будівля обліковувалася по залишковій вартості рівній 3, млн грн.

3) Станом на 31 грудня минулого року до статті «Готова продукція» був включений потужний трансформатор, вартістю 650 тис. грн, щодо якого були домовленості на реалізацію однієї з німецьких фірм. У січні поточного року стало відомо, що ЄС заборонив ввезення трансформаторів такого типу на свою територію, оскільки вони не відповідають стандартам безпеки ЄС. У зв'язку з цим Товариство стало вивчати можливість продажу цього трансформатора російській компанії в Тюмені, проте, ринкова вартість у цьому випадку буде на 30 % нижчою за собівартість.

4) У лютому поточного року дочірня компанія Товариства в Білорусії була націоналізована, до того ж уряд Білорусії відмовився виплатити будь-які компенсації Товариству у зв'язку з націоналізацією. Чисті активи цієї дочірньої компанії становили 2 млн дол. США.

5) У березні поточного року повинь у Закарпатті нанесла збитки офісу відокремленого підрозділу Товариства на суму 150 тис. грн. Офіс був частково застрахований;

6) 1 квітня поточного року Товариство здійснило додаткову емісію акцій на суму 10 млн грн з розрахунку одна нова акція на одну існуючу.

Враховуючи інформацію, наведену в п. 1-6 ситуаційного завдання, визначити, які зміни має внести у фінансову звітність Товариства його керівництво, щоб аудитор мав можливість висловити безумовно-позитивну думку.

Сформулювати аудиторську думку стосовно випадку, коли керівництво Товариства відмовляється внести зміни у фінансову звітність, пов'язані з виявленими подіями після дати балансу.

### *III. ПЕРЕВІР СВОЇ ЗНАННЯ:*

**1. Згідно з МСА 800 «Аудиторський висновок при виконанні завдань з аудиту спеціального призначення» аудиторські завдання спеціального призначення можуть бути:**

а) за результатами тематичного аудиту; про фінансову звітність, підготовлену у відповідності з іншими принципами обліку;

про окремі частини фінансової звітності; про узагальнену фінансову звітність підприємства; аудиторська перевірка дотримання договірних відносин;

б) аудиторські висновки по результатах тематичного аудиту; висновок про узагальнену фінансову звітність;

в) висновки про окремі частини фінансової звітності; висновки про узагальнену фінансову звітність;

г) фінансові звіти, складені відповідно до всеохоплюючої основи бухгалтерського обліку, іншої, ніж Міжнародні чи національні стандарти бухгалтерського обліку; конкретні рахунки, елементи рахунків або статті у фінансовому звіті (в подальшому висновки щодо компонентів фінансових звітів); виконання контрактних угод; узагальнені фінансові звіти.

**2. Аудиторський висновок по фінансовій звітності може бути модифікований, але при цьому залишатися «безумовно-позитивним»:**

а) коли аудитора змушують суттєво обмежити обсяги аудиторської перевірки;

б) якщо фінансову звітність укладено згідно із Міжнародними стандартами бухгалтерського обліку, але до фінансової звітності немає приміток;

в) коли аудитор підписує угоду на виконання «огляду» або «компіляції» (підготовки) фінансової звітності;

г) якщо аудитор додає «пояснювальний» параграф для того, щоб висвітлити той фактор, який впливає на фінансову звітність, і який детальніше розкривається в аудиторському висновку.

**3. Інформація, що отримується аудитором для формулювання аудиторського висновку, базується на:**

а) системах внутрішнього контролю;

б) аудиторських доказах;

в) контролю якості;

г) плануванні аудиту;

д) процедурах аналітичного огляду.

**4. Після перевірки фінансової звітності фірми, валюта балансу якої складає 1 млн грн, аудитор виявив помилку на 200 грн. Він повинен дати висновок:**

а) позитивний;

б) негативний;

в) відмову від висновку;

- г) умовно-позитивний;
- д) правильної відповіді немає.

**5. Підприємство, яке перевіряють, протягом звітного року несло збитки. Вимоги до здійснення обліку й аудиту дотримано. Аудитор повинен обрати наступний вид висновку:**

- а) відмова від висновку;
- б) негативний;
- в) умовно-позитивний;
- г) безумовно-позитивний.

**6. Керівництвом підприємства-клієнта обмежено аудитору доступ до первинних документів, реєстрів бухгалтерського обліку, необхідних для аудиту. Аудитору слід надати:**

- а) негативний висновок;
- б) умовно-позитивний висновок;
- в) відмову від висновку;
- г) безумовно-позитивний висновок.

**7. Документування аудиторської діяльності на Україні регламентується:**

- а) МСА 230, Законом України «Про аудиторську діяльність»;
- б) МСА 500, МСА 800;
- в) Законом України «Про аудиторську діяльність»;
- г) планом та програмою аудиту.

**8. Які передбачено види документів для оформлення процесу аудиту:**

- а) внутрішні і зовнішні;
- б) для широкого кола користувачів та виключно для керівництва підприємства-клієнта;
- в) робочі та підсумкові;
- г) відповідь а, б, в.

**9. Плани і програми аудиту відносять до:**

- а) підтвердження аудиторського висновку;
- б) робочої документації аудитора;
- в) акту приймання-здачі аудиторських робіт;
- г) звіту аудитора.

**10. Структура робочого документа визначена:**

- а) МСА 200;
- б) МСА 700;
- в) МСА 800;
- г) Законом України «Про аудиторську діяльність»;
- д) правильної відповіді немає.

**11. Робочою документацією аудитора є:**

- а) первинні документи, облікові реєстри;
- б) звітність суб'єкта підприємницької діяльності;
- в) плани і програми проведення аудиту, матеріали вивчення й оцінки систем бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю;
- г) правильної відповіді немає.

**12. Суть робочих документів, їх зміст, форма, володіння та порядок зберігання викладені в:**

- а) МСА 230;
- б) в програмі аудиту;
- в) МСА 700;
- г) Законі України «Про аудиторську діяльність».

**13. Після завершення перевірки робочі документи:**

- а) передаються клієнту;
- б) залишаються в аудитора;
- в) знищуються;
- г) прикладаються до аудиторського висновку.

**14. Підсумкова інформація — це:**

- а) аудиторський висновок;
- б) аудиторський звіт;
- в) робочі документи аудитора;
- г) відповідь а, б;
- д) відповідь а, б, в.

**15. Якщо заперечення в аудиторському висновку пов'язані з наявністю нефундаментальної незгоди, аудитор обумовлює наявні обмеження в аудиторському висновку або в додатку до висновку і дає:**

- а) позитивний аудиторський висновок;
- б) умовно-позитивний аудиторський висновок;
- в) негативний аудиторський висновок;
- г) всі відповіді можуть бути правильні.

**16. Повноваження визначати порядок оформлення офіційних документів за наслідками надання аудиторських послуг в Україні має:**

- а) Спілка аудиторів України;
- б) Аудиторська палата України;
- в) аудиторська фірма;
- г) аудитор.

**17. Причини видачі умовно-позитивного аудиторського висновку:**

- а) наводяться у звіті аудитора;
- б) у звіті аудитора не відображаються;
- в) наводяться із розгорнутою аргументацією причин, які вплинули на думку аудитора;
- г) правильної відповіді немає.

**18. Записи, за допомогою яких аудитор фіксує проведені прийоми перевірки, тести, отриману інформацію і відповідні висновки, що здійснюються під час проведення аудиторської перевірки, називають:**

- а) робочою документацією;
- б) підсумковою документацією;
- в) зафіксованою інформацією;
- г) звітною документацією.

**19. Конкретні форми робочих документів:**

- а) є довільними;
- б) визначаються МСА;
- в) визначаються Спілкою аудиторів України;
- г) визначаються аудиторськими фірмами (аудиторами).

**20. За формою подання робочі документи поділяються на:**

- а) графічні, табличні, текстові, комбіновані;
- б) стандартизовані, довільної форми;
- в) на паперових та електронних носіях;
- г) всі відповіді правильні.

## Тема 8

# АУДИТОРСЬКІ ПОСЛУГИ

- 8.1. *Поняття та види аудиторських послуг.*
- 8.2. *Консультування в різних галузях діяльності.*
- 8.3. *Санаційний аудит.*

### 8.1. Поняття та види аудиторських послуг

Відповідно до ст. 3 Закону України «Про аудиторську діяльність», аудитори (аудиторські фірми) можуть надавати інші аудиторські послуги, пов'язані з їх професійною діяльністю, зокрема по веденню та відновленню бухгалтерського обліку, у формі консультацій з питань обліку та фінансової звітності, експертизи і оцінки стану фінансово-господарської діяльності та інших видів економіко-правового забезпечення господарської діяльності суб'єктів господарювання.

Перелік послуг, які можуть надавати аудитори (аудиторські фірми), визначається Аудиторською палатою України.

Під аудиторськими розуміють послуги, які аудитори (аудиторські фірми), керуючись чинним законодавством, можуть надати клієнтам окрім проведення аудиту. Надання багатьох видів послуг вимагає від аудиторів-виконавців професійної компетентності у сферах бухгалтерського обліку та аудиту, організації фінансів, оподаткування, господарського права, економічного аналізу та з інших питань.

Надаючи супутні аудиту послуги, аудитори повинні дотримуватись наступних принципів: професійної незалежності; взаємної допомоги, що надається клієнту; професійної компетентності; принципу міжгалузевого підходу; рекомендаційного характеру аудиторської діяльності; сприяння підвищенню професійної компетентності персоналу підприємства-клієнта; дотримання етичних норм при наданні послуг.

До супутніх аудиту послуг окрім спеціальних вимог, пред'являються загальні професійні вимоги. Серед них: добросовісність і ретельність; чесність, об'єктивність, слідування правилам професійної етики, дотримання стандартів аудиту, конфіденційність тощо.

Виконання супутніх аудиту послуг вимагає від аудитора: діяти відповідно до завдань, зафіксованих у договорі; планувати порядок виконання робіт чи надання послуг; документувати хід виконання робіт; чітко розмежовувати відповідальність і функції виконавців при виконанні частини завдання сторонніми організаціями або співробітниками, які не входять до штату аудиторської фірми; розробляти форми звітності для видів робіт чи послуг, які найбільш часто виконуються; контролювати якість виконаних робіт або наданих послуг; готувати за наслідками виконаних робіт підсумкові документи.

Супутні аудиту послуги можна класифікувати за такими ознаками:

а) *за змістом*:

- послуги дії;
- послуги контролю;
- інформаційні послуги.

б) *за сумісністю*:

- послуги сумісні з проведенням у господарюючого суб'єкта обов'язкового аудиту;
- послуги, що не сумісні з проведенням у господарюючого суб'єкта обов'язкового аудиту.

До *послуг дії* відносяться послуги по складанню документів, склад яких передбачено договором з клієнтом.

До *послуг контролю* відносяться послуги з перевірки документів на предмет їх відповідності критеріям, узгодженим аудиторською фірмою з клієнтом; контроль ведення обліку та складання звітності; контроль нарахування та сплати податків та інших обов'язкових платежів; тестування бухгалтерського персоналу клієнта тощо.

До *інформаційних послуг* відносяться: послуги з проведення усних та письмових консультацій з різних питань; проведення навчання, семінарів, круглих столів;

інформаційне обслуговування; видання методичних рекомендацій тощо; підвищення кваліфікації і навчання персоналу клієнта; наукова розробка, видання методичних посібників і рекомендацій з бухгалтерського обліку, оподаткування, аналізу господарської діяльності, аудиту, господарського права; комп'ютеризація бухгалтерського обліку, складання звітності, розрахунків за податками і платежами, аналізу господарської діяльності, аудиту тощо.

До *послуг, сумісних з проведенням аудиту, належать*:

— оцінка активів і пасивів, економічних та інвестиційних проектів, економічної безпеки, систем бухгалтерського обліку й організації внутрішнього контролю;



- тестування облікового персоналу;
- проведення ініціативного аудиту;
- організація та ведення бухгалтерського обліку;
- покращення ведення обліку і складання звітності;
- контроль нарахування і сплати податків та інших обов'язкових платежів;
- аналіз господарської діяльності;
- представлення інтересів клієнта за дорученнями перед третіми особами;
- консультування з питань фінансового, податкового, банківського та іншого господарського законодавства, інвестиційної діяльності, менеджменту, маркетингу, оптимізація оподаткування, реєстрації, реорганізації та ліквідації підприємства, інформаційне обслуговування;
- експертне обслуговування.

*Послуги, що не сумісні з проведенням у господарюючого суб'єкта обов'язкового аудиту включають:*

- ведення бухгалтерського обліку;
- відновлення бухгалтерського обліку;
- складання декларацій з податків;
- складання бухгалтерської звітності.

*Ведення бухгалтерського обліку.* На підприємстві, яке не має бухгалтерської служби, бухгалтерський облік може вестись спеціалізованою аудиторською фірмою чи аудитором на договірних засадах. Якщо аудитори виконують такі функції, то вони не мають права надавати висновок про достовірність звітності, яку самі складають. При проведенні обліку, аудитор розробляє облікову політику, формує робочий план рахунків, визначає бухгалтерські реєстри і форму бухгалтерського обліку.

При необхідності, у випадках відсутності на підприємстві в момент укладання договору необхідної оргтехніки, аудиторська фірма може надавати рекомендації з вибору прийнятних для клієнта технічних засобів, провести підбір, встановлення і налаштування програмного забезпечення, виконати роботи з наповнення баз даних.

Ведення обліку може здійснюватись як з усіх, так і з окремих видів та ділянок обліку.

Наведена послуга часто надається в поєднанні зі складанням бухгалтерської (фінансової) звітності, захистом бухгалтерської (фінансової) звітності і податкових декларацій в податкових органах.

*Відновлення бухгалтерського обліку.* На деяких підприємствах бухгалтерський облік або не ведеться, або ведеться погано. При

цьому замовник надає аудитору всі документи по господарських операціях за певний період (квартал, рік), а аудитор складає необхідні розрахунки, реєстри і формує бухгалтерську звітність.

Ця послуга проводиться за певний період, носить разовий характер та вимагає високої кваліфікації аудитора. Якість таких послуг залежить від повного надання замовником первинних та інших документів, використання програмного забезпечення з гнучкою системою налаштування для виконання всього комплексу робіт з відновлення обліку на персональних комп'ютерах.

*Організація бухгалтерського обліку* включає комплекс заходів, пов'язаних з визначенням довготривалої облікової політики, вибір форми ведення обліку, підбір кадрів та комплексу технічних засобів, формування структури облікової служби, розробку графіку документообігу, перевірку типових проводок, посадових інструкцій для облікового персоналу тощо.

Така послуга носить разовий характер, тому розроблена типова технологія організації бухгалтерського (фінансового, управлінського) та податкового обліку користується найбільшим попитом у підприємств, що створюються.

*Складання фінансової звітності.* Такий вид послуг може бути наслідком проведеного аудиторською фірмою комплексу робіт з ведення бухгалтерського обліку, або ж бути самостійним видом робіт аудиторської фірми — складання звітності за даними облікових реєстрів, наданих замовником.

Послуга може передбачати складання звітів до позабюджетних і соціальних державних фондів, статистичної звітності.

*Захист бухгалтерської та податкової звітності в податкових органах.* В даний час задача звітності податківцям — тривалий і нервовий процес. Великі черги, чисельні форми, які потрібно заповнювати в двох примірниках, регулювання розбіжностей тощо. В даному випадку усі турботи на себе бере аудиторська фірма: захист звітності передбачає попередню задачу і захист звітів в усіх державних соціальних позабюджетних фондах, надання статистичної звітності органам статистики.

Такий вид послуг виконується в тих випадках, коли звітність попередньо складена для замовника аудиторською фірмою.

*Удосконалення діючої системи обліку.* Потреба в такій послугі виникає після проведення аудиту. Аудитори можуть запропонувати більш раціональну схему обліку і мінімізації податків, амортизувати обліковий процес тощо.

Цей вид послуг передбачає ознайомлення з діючою у клієнта системою організації бухгалтерського обліку — обґрунтованістю

вибраної облікової політики, прийнятих облікових рішень з її реалізації.

У цьому разі аудиторська фірма після проведення детального вивчення системи обліку може запропонувати перехід до більш досконалої форми обліку, підібрати систему автоматизації обліку, впровадити передові і маловідомі у вітчизняній практиці методи обліку тощо.

*Проведення економічного і фінансового аналізу.* В останній час попит на такі послуги зростає через вивчення ефективності господарювання підприємства.

*Консультаційні послуги.* Передбачають підготовку роз'яснень з питань оподаткування, правильності накладання і розрахунку розмірів штрафних санкцій за порушення податкового законодавства; рекомендацій з організації первинного обліку; з прийняття облікових рішень щодо правових, організаційних, технічних та екологічних питань.

Згідно зі ст. 17 Закону України «Про аудиторську діяльність» аудиторські послуги у вигляді консультацій можуть надаватись на підставі договору, письмового або усного звернення замовника до аудитора (аудиторської фірми).

Консультаванню притаманні єдність принципів і методів. Основними методами консультавання є опитування, встановлення проблеми, розв'язання проблеми і написання звітів.

Консультаційні послуги мають прикладний характер. Тому клієнт бере активну участь у роботі на всіх стадіях виконання завдання і виробляє під керівництвом аудиторів навички встановлення і розв'язання проблем.

Процес консультавання являє собою спільну діяльність консультанта і клієнта з метою вирішення певного завдання і здійснення бажаних змін на підприємстві.

Аудиторська діяльність — це підприємницька діяльність, тому аудитору слід пам'ятати, що успішне закінчення завдання залишає відчиненими двері для подальшої співпраці.

Такий вид діяльності як консультавання можна порівняти з консультацією лікаря, який бажає попередити виникнення хвороби, ніж потім лікувати її. Своєчасне надання консультаційної допомоги дозволяє підприємству-клієнту попередити недоліки в обліку і помилки при складанні звітності. Поточне консультавання здійснюється аудиторами протягом цілого року. Це дає можливість підприємству-клієнту попередити можливі недоліки, застрахуватись від їх виникнення і забезпечити складання достовірної звітності.

Крім перерахованих послуг, проводяться перевірки звітності, стану обліку, збереженості майна, внутрішнього контролю; ведення обліку і звітності (налагодження обліку, впровадження передових форм і методів, складання звітності і декларацій, постійне ведення обліку з складанням звітності); оцінка майна; при приватизації, банкрутстві, успадкуванні, розподілі майна або злитті підприємств; аналіз, прогнозування і розробка рекомендацій тощо.

Усні консультації при безпосередньому спілкуванні із замовником дозволяють спільними зусиллями вирішувати складні проблеми. При цьому звичайно в обговоренні бере участь група співробітників клієнта, що дає можливість розглядати проблему більш об'єктивно, враховувати специфічні особливості ситуації, що склалась на підприємстві. Надання консультацій оформлюють довідкою, в якій висвітлюють основні положення проблем, що обговорювалися, та прийняті рішення.

*Навчальне консультування.* Передбачає інформування співробітників клієнта про наукові і технічні досягнення з їх одночасним впровадженням в господарську діяльність шляхом проведення наукових семінарів, навчання на курсах підвищення кваліфікації. В результаті спільної роботи аудиторів і співробітників фірми-клієнта відбувається підвищення кваліфікації останніх, а також вирішуються конкретні управлінські проблеми.

*Проведення семінарів, підвищення кваліфікації облікового персоналу підприємств* передбачає читання курсів лекцій, проведення практичних занять, семінарів спеціалістами аудиторської фірми. Для цього аудиторські фірми залучають провідних спеціалістів державної податкової служби, викладачів навчальних закладів та інших кваліфікованих спеціалістів.

Співробітники аудиторської фірми звертають увагу учасників семінарів на зміни в цивільному, податковому та іншому законодавстві, що відбулись за певний період, надають коментарі з нормативних актів, що стосуються ведення бухгалтерського обліку, проводять аналіз типових помилок при веденні обліку і складання звітності, відповідають на запитання учасників семінару.

*Навчання облікового персоналу.* Така послуга виступає як продовження послуги з організації бухгалтерського обліку. Аудиторська фірма за певний період часу підбирає і готує для роботи в бухгалтерії підприємства штат співробітників: починаючи від бухгалтерів з окремих ділянок (автоматизованих робочих

мість) обліку і закінчуючи головним бухгалтером і фінансовим директором. Підбір здійснюється в основному за діловими якостями, а для перевірки майбутнього колективу на психологічну сумісність.

Найбільш якісно такі види послуг надають аудиторські фірми, які створені або діють на базі вищих навчальних закладів, науково-дослідних інститутів тощо.

*Видання методичних розробок з бухгалтерського обліку, оподаткування, аналізу, аудиту.* Виконується, як правило, великими аудиторськими фірмами, що мають колективи авторів для розробки методичної, навчальної та популярної літератури за певною тематикою, а також поліграфічну базу.

Аудиторські фірми можуть надавати послуги з підбору посібників, починаючи з рекомендацій з підписки на періодичну літературу, галузеві та спеціалізовані видання, і закінчуючи підбором довідників.

*Автоматизація бухгалтерського обліку.* Один з перспективних напрямів діяльності аудиторських фірм, який передбачає: вибір пакету прикладних програм для автоматизації обліку з наявних на ринку програмних засобів та їх адаптація з урахуванням специфіки діяльності клієнта; розробку або участь в розробці прикладних програм з автоматизації обліку; впровадження пакетів прикладних програм у замовника.

Як правило, такі послуги пов'язані з навчанням персоналу роботі на комп'ютерах, організацією бухгалтерського обліку, підбором комплексу технічних засобів обліку тощо.

Для того, щоб мати більш рівномірне завантаження співробітників фірми, багато аудиторських фірм звертаються до використання форми абонементного обслуговування. У цьому випадку фірма укладає довгостроковий (не менше одного року) договір з господарюючим суб'єктом із зобов'язанням щоквартальних перевірок його фінансово-господарської діяльності та постійних консультацій з поточної організації обліку.

Переваги такого договору в тому, що виконавець має постійне річне завантаження своїх співробітників; виправлення, виявлені в ході перевірок, своєчасно вносяться до поточного обліку і не впливають на річну звітність підприємства; замовник отримує додаткову можливість отримання консультацій з поточного обліку, що дуже важливо в умовах постійної зміни законодавства; гнучкість системи оплати дозволяє і замовнику, і виконавцю більш раціонально використовувати свої фінансові кошти для вирішення інших завдань господарської діяльності.

Недоліком такої форми співробітництва для аудиторської фірми є те, що складно передбачити всі ситуації, які виникатимуть у наступному році, та спрогнозувати обсяг робіт і, відповідно, правильно визначити вартість наданих робіт.

## **8.2. Консультування в різних галузях діяльності**

### **Консультування в галузі фінансів**

Результати роботи будь-якої організації аналізуються перш за все через фінансові показники. У зв'язку з цим підприємства потребують допомоги з питань, що стосуються правильності проведення різних розрахунків, застосування коефіцієнтів. При аналізі фінансового стану підприємства застосовуються такі коефіцієнти:

— коефіцієнти, які стосуються ліквідності, тобто спроможності організації оплачувати рахунки, коли настає строк платежу;

— коефіцієнти, що стосуються ефективності управління, які розраховуються через цифри обороту;

— коефіцієнти, які відображають структуру капіталу (відносне співвідношення позикового і власного капіталу);

— коефіцієнти, які визначають рентабельність: (відношення прибутку до загальної вартості майна або прибутку до власного капіталу та ін.).

З точки зору управління оборотним капіталом консультант застосовує підхід, що ґрунтується на аналізі руху готівки. Він шукає шляхи скорочення виробничо-комерційного циклу і збереження готівки.

Важливим моментом є визначення консультантом ефективної структури капіталу, оскільки вона впливає на довгострокові фінансові рішення. З цією метою аналізується поточна структура і співвідношення позикового і власного капіталу, очікуване надходження і використання готівки протягом декількох років. На підставі аналізу вносяться пропозиції щодо пошуку нових власних джерел або додаткових позикових коштів, уточнюється вид цінних паперів, які будуть випущені, і час їх реалізації.

Одне із завдань консультанта — визначити платоспроможність організації, тобто її здатність здійснювати всі платежі по процентах та погашення боргу до закінчення строків платежу.

Консультанти з фінансових питань можуть активно брати участь у розробці раціональних кошторисів, які включають: пла-

нування прибутку, розробку капіталовкладень, витрати на заробітну плату і т. д.

До об'єктів консультування відноситься і прогнозування наслідків інфляції при складанні планів і бюджетів (кошторисів). Консультанти для своїх клієнтів можуть надавати наступні послуги: розробляти на підставі аналізу сукупної грошової маси прогнози рівня інфляції; включати інфляційні прогнози в систему стратегічного планування організації, переглядати методи управління оборотним капіталом, встановлювати тісний взаємозв'язок між рівнем інфляції і змінами вартості валюти на зарубіжних валютних ринках.

### **Консультування малих підприємств**

Малі підприємства використовують консультації аудиторів в основному для вирішення конкретних оперативних проблем, а саме:

- консультації по всіх аспектах управління, організації праці і розробки проектів щодо випуску продукції;
- консультації по встановленню цін, веденню бухгалтерського обліку і фінансового планування;
- консультації в галузі маркетингу;
- консультації щодо підготовки документів для отримання позики;
- роз'яснення законів та нормативних актів, включаючи податкове законодавство;
- з організації контролю якості і стандартизації;
- використання комп'ютерних програм і комп'ютерів.

### **Консультування з питань комп'ютеризації**

Потреба на ринку консультаційних послуг у розробці пакетів програм, виборі і застосуванні сучасних персональних комп'ютерів досить велика. Консультанти допомагають впроваджувати нові системи, розробляти програми для навчання службовців, виробляти і здійснювати політику заохочення новаторства, використовувати техніку для зниження трудомісткості праці. Разом з розробкою систем консультанти здійснюють навчання персоналу.

## **Консультування з питань управління трудовими ресурсами**

Основними питаннями при консультуванні з управління трудовими ресурсами є: наймання на роботу; підготовка кадрів; просування по службі і переведення з одного місця роботи на інше; відносини між працівниками і керівництвом. Для цього вивчають результати роботи з кадрових питань за певний період часу. Результати ефективного аналізу дозволяють зробити висновки про те, що слід змінити і які прийняти рішення для покращення управління людськими ресурсами та їх розвитку. Консультант може запропонувати більш об'єктивну процедуру і критерії підбору кадрів, програму навчання персоналу. Консультанти допомагають випробовувати і оцінювати кандидатів шляхом співбесід, тестів, ретельної перевірки рекомендацій.

Від консультанта може знадобитись допомога у вивченні і реорганізації системи заробітної плати. При цьому він аналізує господарські операції, оцінює складність роботи. Аналіз цієї проблеми може вказати на недоліки: розбіжності в оплаті, які не відображають складності і важливості категорій робіт; слабкий зв'язок між оплатою і реальними результатами діяльності працівників; розбіжності в оплаті праці категорій працівників, які не стимулюють підвищення кваліфікації; відсутність гнучкості у використанні премій з метою заохочення високоефективної роботи.

Консультанти повинні надавати рекомендації клієнту з наступних питань: як можна підготовку і підвищення кваліфікації кадрів пов'язати з метою, проблемами та ефективністю роботи клієнта; як пояснити потребу різних категорій персоналу в підвищенні кваліфікації; як підвищення кваліфікації кадрів може вплинути на ефективність роботи організації і рівень затрат; як можна підвищити професійні знання керівників організації; як можна мотивувати працівників до підвищення кваліфікації і самовдосконалення тощо. Консультант повинен допомогти клієнту обрати методи оцінки кадрів, навчити використовувати результати оцінки для прийняття рішень по підготовці кадрів, просуванню по службі, збільшенню заробітної плати, переведення з місця на місце і т. д.

### **Особливості аудиту акціонерних товариств**

Аудит акціонерних товариств в основному здійснюється так само, як і на інших підприємствах, проте має певні особливості, обумовлені специфікою організації та господарської діяльності цих товариств.



Згідно з вимогами Державної комісії з цінних паперів та фондового ринку щодо аудиторської перевірки відкритих акціонерних товариств та підприємств-емітентів облігацій (крім банків) визначено перелік питань, на підставі яких незалежні аудитори (фірми) повинні підтвердити повноту та достовірність бухгалтерської звітності та сформувавши на цій основі висновки про їх реальний фінансовий стан. Проте аудитору дано право не включати до висновку ті питання, які несуттєві для діяльності підприємства, і водночас включати додатково інші питання, які він вважає доцільним.

*Мета аудиторської перевірки діяльності акціонерних товариств* полягає в наступному:

- захисті прав акціонерів та інвесторів шляхом підтвердження повноти і достовірності бухгалтерської звітності;
- визначенні реального фінансового стану акціонерних товариств.

*Специфічними завданнями аудиту діяльності акціонерних товариств є:*

- перевірка дотриманням вимог Державної комісії з цінних паперів та фондового ринку щодо діяльності акціонерних товариств;
- перевірка правильності відображення операцій з акціями власної емісії;
- перевірка правильності оподаткування дивідендних виплат;
- перевірка квартальної та річної фінансової звітності, в т. ч. емітентів цінних паперів.

*Предметом аудиту діяльності акціонерних товариств є* господарські процеси та операції, пов'язані з наявністю, рухом та використанням активів та пасивів.

*Об'єктами аудиту діяльності акціонерного товариства є* документально зафіксована наявність, руху активів підприємства та джерел їх формування.

*Джерелами інформації для аудиту діяльності акціонерних товариств, крім типових для всіх інших підприємств, є наступні:*

- 1) організаційні документи: протоколи Зборів засновників, акціонерів, Реєстр акціонерів;
- 2) первинні документи з обліку акцій та облігацій;
- 3) облікові регістри (Книга обліку цінних паперів) та звітність.

Під час проведення аудиту діяльності акціонерних товариств необхідно керуватись загальною методологією аудиту окремих об'єктів та господарських операцій бухгалтерського обліку підприємств України.

Виділяють такі етапи перевірки:

- підготовчий;
- проміжний;
- фізичної перевірки;
- заключний.

*Підготовчий етап.* Найперше принципове питання, яке потрібно вирішити на цьому етапі — це порядок призначення, затвердження аудитора на проведення перевірки. Оскільки власники (акціонери) відокремлені від свого майна, фінансових вкладень у товариство і можуть не брати участі у його діяльності та управлінні, вони прагнуть отримати достовірну інформацію про результати функціонування акціонерного товариства, а тому мають довіряти аудитору, бути переконаними в його об'єктивності. Аудитора має призначати не керівництво, правління чи спостережна рада, а його кандидатура (або аудиторська фірма) має бути узгоджена і затверджена загальними зборами акціонерів (як це роблять у переважній більшості зарубіжних країн), а також має бути обумовлена величина аудиторського гонорару. На підготовчому етапі аудитор, який отримав повноваження, має провести загальне ознайомлення з підприємством, з'ясувати напрям його діяльності, специфіку галузі; визначити, які існують основні господарські процеси та їх суть; провести опитування і анкетування керівництва; поспілкуватися з попереднім аудитором і з'ясувати, чи існують підстави відмовитися від проведення перевірки.

До особливих напрямів перевірки акціонерних товариств на підготовчому етапі слід віднести аудит установчих документів. Згідно з чинним законодавством до установчих документів акціонерних товариств відносять установчий договір та статут. Установчий договір — це цивільно-правовий договір, що регулює відносини між учасниками у процесі створення і діяльності юридичної особи. Він укладається у письмовій формі і набирає чинності з моменту підписання. У законодавстві не зазначені обов'язкові елементи інформації, які має містити установчий договір. Тому при перевірці правильності його складання аудитор має керуватися загальними нормами цивільного законодавства про угоди і зобов'язання. Підкреслимо, що установчий договір акціонерного товариства укладається між його засновниками з метою створення товариства і після державної реєстрації товариства є виконаним. Після того, як акціонерне товариство пройшло державну реєстрацію, згідно з листом Державного Комітету України з питань регуляторної політики і підприємництва, будь-які зміни і доповнення можуть вноситися до його статуту лише за

рішенням загальних зборів акціонерів, а установчий договір при цьому залишається без змін. На це аудиторі слід звернути особливу увагу.

Після цього аудитор перевіряє статут акціонерного товариства, відповідність його положень вимогам чинного законодавства, правомірність внесення змін і доповнень.

*Статут* з юридичної точки зору — це корпоративний нормативний акт, який затверджується одногосно або більшістю учасників господарського товариства і регулює питання створення, діяльності і припинення існування товариства. Він набирає чинності з моменту державної реєстрації господарського товариства.

Специфічним об'єктом аудиторської перевірки є Реєстр акціонерів. Товариства ведуть та зберігають точні та повні записи про осіб, які є їх акціонерами, незалежно від того, чи випустили сертифікати акцій. Перелік зареєстрованих осіб на визначену дату з вказівкою кількості належних їм акцій називається Реєстром акціонерів. Згідно з чинним законодавством України акціонерні товариства які мають 500 та більше акціонерів, повинні мати незалежного реєстратора акціонерів, від якого аудитор може отримати необхідну інформацію. Аудитор має зважати на те, що підставою для запису до реєстру акціонерів є такі документи: передавальне доручення; сертифікат іменних цінних паперів; договір дарування; договір обміну; рішення суду; документ, що підтверджує право на спадщину; документи, визначені Фондом держмайна України щодо іменних цінних паперів, розміщених у процесі приватизації; засновницькі документи юридичної особи у разі передачі іменних цінних паперів засновником у власність при формуванні статутного фонду цієї юридичної особи. За інших умов записи до Реєстру є незаконними. Аудитор перевіряє наявність у Реєстрі такої обов'язкової інформації як: назва акціонерного товариства і його місцезнаходження; дані про величину статутного капіталу; види, кількість та номінальна вартість випущених акцій, їх роздрібнення та консолідація. Аудитор зіставляє суми за рахунками акціонерів у Реєстрі акціонерів із сумою акціонерного капіталу за даними Головної книги. У більшості випадків для ведення Реєстру акціонерів використовується певне програмне забезпечення.

Після здійснення інших традиційних для підготовчого етапу аудиторських процедур, які виконуються при будь-якій аудиторській перевірці (визначення загального стану та оцінки системи внутрішнього контролю; оцінки аудиторського ризику та його складових; вибору підходів і методів контролю, важливих напря-

мів перевірки; формування групи аудиторів; визначення строків перевірки) аудитор складає план та програму аудиту.

*Проміжний етап.* На цьому етапі аудитор здійснює контроль за дотриманням у акціонерному товаристві загальноприйнятих принципів бухгалтерського обліку, загальний огляд ведення аналітичного та синтетичного обліку, виявлення зон ризику, уточнює план і програму аудиту. Серед особливостей проміжного етапу аудиту акціонерних товариств варто відзначити детальний контроль (тестування системи внутрішнього контролю) та вивчення роботи Ревізійної комісії. В Україні запровадження внутрішнього аудиту в акціонерних товариствах тільки розпочинається, і тому на перспективу, плануючи свою перевірку, зовнішній аудитор повинен приділити належну увагу перевірці надійності даних та ефективності роботи внутрішнього аудитора.

Одним із органів внутрішнього контролю акціонерного товариства є його Спостережна рада — рада товариства. За загальним правилом, цей орган є обов'язковим і створюється за рішенням установчих або загальних зборів товариства. Однак в певних випадках закон вимагає створення Спостережної ради, зокрема в акціонерних товариствах, що налічують понад 50 акціонерів, або якщо такі товариства створені в процесі приватизації. Спостережна рада є контрольним органом для Правління, яке їй звітується. Вона має право вимагати перевірки ревізійною комісією фінансово-господарської діяльності Правління.

Перевірка діяльності Правління передбачає здійснення наступних процедур:

- розгляд звітів за квартал чи півріччя, які подає Правління, і прийняття відповідних рішень;

- аналіз дій Правління щодо змін, в тому числі розширення сфер діяльності товариства, його філій та представництв;

- розгляд та аналіз висновків, матеріалів перевірок і службових розслідувань, що проводяться ревізійною комісією акціонерного товариства.

У разі необхідності Спостережна рада виступає ініціатором проведення позачергових ревізій фінансово-господарської діяльності та аудиторських перевірок товариства, дочірніх підприємств, філій, представництв і приймає рішення на підставі звітів ревізійної комісії. Ревізійна комісія є обов'язковим контролюючим органом акціонерного товариства. Необхідність ревізійної комісії зумовлена тим, що брати участь в органах управління можуть не лише акціонери, а й особи, які виконують функції членів Правління, керівників структурних підрозділів та голов-

них спеціалістів на підставі трудового договору. Діяльність зазначених посадових осіб та органів, сформованих за їх участю, вимагає перевірки з боку акціонерів, оскільки інтереси найманих працівників не завжди співпадають з інтересами акціонерного товариства, в якому вони працюють, а також учасників цього товариства. Менеджери акціонерного товариства, які не є акціонерами, зацікавлені у завищеній оцінці своєї праці, а також можуть зловживати своїм становищем в товаристві (наприклад, укласти угоду або здійснити господарську операцію на свою користь або в інтересах третіх осіб — за відповідну винагороду). Отже, основне призначення ревізійної комісії акціонерного товариства — контроль за фінансово-господарською діяльністю товариства в цілому, тобто Правління та усіх його підрозділів і створених товариством дочірніх підприємств. До того ж за наявності в акціонерному товаристві Спостережної ради, остання та ревізійна комісія являються двома органами, що контролюють діяльність Правління.

Контроль ревізійною комісією обмежується фінансово-господарською діяльністю товариства (включаючи і його філії, представництва, дочірні підприємства унітарного типу). Ревізійна комісія здійснює перевірки фінансово-господарської діяльності товариства лише за певних обставин — за дорученням Загальних зборів, ради акціонерного товариства (Спостережної ради), за своєю ініціативою, якщо для цього є відповідні підстави, або на вимогу акціонерів, які володіють у сукупності більш як 10 % голосів, а висновки по річних звітах і балансах — акціонерне товариство готує по завершенні відповідного господарсько-фінансового періоду (при цьому ревізійній комісії акціонерного товариства повинні бути подані всі матеріали, бухгалтерські або інші документи і особисті пояснення посадових осіб на її вимогу).

Ревізійна комісія доповідає про результати проведених нею перевірок Загальним зборам акціонерного товариства або раді акціонерного товариства (Спостережній раді).

Організація роботи ревізійної комісії акціонерного товариства має здійснюватися на підставі закону, а також внутрішніх нормативних актів товариства, що деталізують процедуру формування та діяльність цього органу, його функції, права та обов'язки членів комісії, з урахуванням специфіки діяльності конкретного акціонерного товариства.

Для ефективного виконання своїх контрольних функцій члени Ревізійної комісії мають право вимагати надання всіх документів, необхідних для проведення перевірок, та особистого пояснення

посадових осіб товариства щодо питань, які належать до компетенції Ревізійної комісії.

Аудитор звертає увагу на аналітичний облік акцій на рахунку 08 «Бланки суворого обліку», які повинні вестись за їх видами (прості, привілейовані) та категоріями (іменні та на пред'явника), місцями зберігання (матеріально відповідальними особами), купюрами (серіями та номерами).

Слід перевірити правильність відображення та своєчасність обліку курсової різниці по реалізації акцій. При цьому, якщо акції акціонерних товариств реалізуються за ціною, що перевищує їх номінальну вартість, отримана сума різниці між продажною та номінальною вартістю відображається на рахунку 421 «Емісійний дохід».

Аудитор перевіряє, чи немає випадку використання та розподілу цих сум на будь-які цілі, крім випадків реалізації акцій за ціною не нижче номінальної вартості.

Згідно з Планом рахунків облік власних акцій ведеться за фактичною вартістю викупу. Всі операції по відображенню в обліку різниці між вартістю викупу і номінальною вартістю або вартістю реалізації власних акцій здійснюється тільки після їх анулювання чи реалізації.

Аудитор перевіряє відповідність даних бухгалтерського обліку і засновницьких документів. Для цього порівнюються суми, зазначені в розділі I пасиву балансу за рядком «Статутний капітал» та по рахунку 40 «Статутний капітал» Головної книги з даними зареєстрованого статутного фонду за установчими документами.

Синтетичний і аналітичний облік на рахунку 40 «Статутний капітал» перевіряється за даними реєстру власників іменних цінних паперів. Аудитор повинен впевнитися в тому, що на підприємстві правильно здійснюється облік статутного фонду, тобто виконується вимога щодо ведення субрахунків до рахунка 40:

- 1) визначений статутний капітал (акції органу приватизації);
- 2) оплачений статутний капітал (акції в обігу);
- 3) вилучений статутний капітал (акції вилучені).

Збільшення статутного капіталу ВАТ може відбуватись шляхом випуску нових акцій або збільшення номінальної вартості раніше випущених акцій.

При збільшенні капіталу шляхом додаткового розміщення акцій необхідно прослідкувати, щоб їх випуск відбувався в межах встановленої статутом кількості оголошених акцій. Якщо додаткове розміщення здійснюється не вперше, то можлива до розмі-

щення кількість буде визначатися як різниця між числом оголошених в статуті акцій певних категорій і видів, та розміщених раніше додаткових акцій тих же категорій і видів. Випуск акцій в більшій кількості дозволяється лише в тому випадку, якщо Загальними зборами акціонерів, поряд з прийнятим рішенням про зміну величини статутного капіталу, було прийнято рішення про збільшення кількості оголошених акцій, тобто були внесені зміни до Статуту товариства. Так як рішення про збільшення кількості оголошених акцій може бути прийняте тільки Загальними зборами акціонерів, то аудиторю доцільно уточнити підсумки голосування.

Зменшення статутного капіталу відбувається у випадку викупу частини акцій у їх власників, їх анулювання, при зниженні номінальної вартості акцій, при вилученні вкладів учасників, при перерахуванні частини коштів статутного капіталу в резервний капітал (відповідно до установчих документів, вимог законодавства). При цьому слід враховувати, що діючим законодавством заборонений випуск акцій для покриття збитків підприємства.

Якщо причиною зменшення статутного капіталу є несвочасність реалізації акцій, неоплачених у встановлений строк, то необхідно перевірити: чи проводився запис в Реєстрі акціонерів; чи поверталось майно або інші кошти, внесені в оплату акцій до закінчення встановленого терміну; чи діяло товариство відповідно до Статуту, вимагаючи оплати неустойки за невиконання зобов'язань по оплаті акцій. При зменшенні статутного капіталу внаслідок несвочасної реалізації акцій, викуплених у акціонерів, слід впевнитися в тому, що товариство дійсно мало право їх викупу.

Типова помилка багатьох акціонерних товариств — неправильний розрахунок дивідендів. Джерелом дивідендів є прибуток акціонерного товариства після сплати податків. Із прибутку, призначеного на їх виплату, як правило, не виключається оплата півтовок, харчування тощо. Це призводить до необґрунтованого завищення дивідендів. Не завжди враховується строк оплати акцій або внесення пайових внесків. При розрахунку дивідендів суму чистого прибутку, що направляється на сплату дивідендів, слід співвіднести з середньозваженою величиною статутного капіталу за відповідний період. Тому аудиторю необхідно перевіряти звіти, а також поштові перекази та платіжні відомості на сплату заробітної плати.

Дивіденди на акції держави повинні перерахуватись до державною бюджету. Особливу увагу необхідно приділити тим випад-

кам, коли дораховані дивіденди є об'єктом оподаткування для фізичних осіб.

У випадку бартерних виплат дивідендів аудитор повинен оцінити такі операції як незаконні. Коли нараховані дивіденди не виплачуються, а спрямовуються на придбання акцій, це є порушенням вимог Закону України «Про цінні папери та фондову біржу», адже акції придбати можна лише за рахунок прибутку.

Перевіряючи облік операцій з нарахування та сплати дивідендів, необхідно звернути увагу на правильність оподаткування сум виплачених дивідендів.

Рішенням Державної комісії з цінних паперів та фондового ринку затверджено форми фінансової звітності емітентів, які відповідають міжнародним стандартам бухгалтерського обліку. Перед аудиторською фірмою у зв'язку з цим виникають завдання щодо перевірок такої звітності, з одного боку, і допомоги акціонерним товариствам у правильності її складання, з іншого. Ці заходи сприятимуть упорядкуванню процесу надання інформації про діяльність акціонерних товариств користувачам, забезпеченню захисту і доступності інформації, встановленню відповідності суб'єктів фондового ринку за повноту, достовірність, конфіденційність при наданні і використанні інформації.

Акціонерне товариство в обов'язковому порядку створює резервний капітал, який використовується на покриття загальних балансових збитків при відсутності інших можливостей їх відшкодування. При недостатності прибутку в окремі роки кошти з резервного фонду використовуються для виплати гарантованих дивідендів за привілейованими акціями та для підтримки достатнього розміру дивідендів по інших акціях. Аудитору слід виявити відповідність фактичної величини резервного капіталу величині, зазначеній в статуті товариства, та правильність відрахувань до нього.

Інші фонди акціонерного товариства (спеціальні фонди, фонди економічного розвитку) повинні утворюватись, якщо це передбачено Статутом або рішенням Загальних зборів акціонерів (Правління). Аудитор визначає доцільність створення та використання цих фондів.

Аудит операцій з акціями починається з їх інвентаризації, яка проводиться одночасно з інвентаризацією грошових коштів в касі. У випадку, якщо акції іменні, в акті інвентаризації акцій їх необхідно групувати за окремими власниками, із зазначенням серії, номеру, загальної суми.



Інвентаризація акцій, зданих на зберігання в банк-депозитарій, полягає в звірці залишків сум, які числяться за даним підприємством.

У випадку недостачі або лишків акцій складається порівняльна відомість, виявлена недостача стягується з винних осіб, лишки оприбутковуються. Потім перевіряються операції по емісії акцій, продажу, обміну, викупу, нарахуванню дивідендів.

Аудитор, перевіряючи повноту оприбуткування виготовлених акцій, використовує дані позабалансових рахунків, на які вони повинні оприбутковуватися. Списання бланків з цього рахунку здійснюється одночасно з записами по реалізації акцій.

Аудитор повинен впевнитись, чи оприбутковані акції за видами, місцями зберігання, відповідно до Положення про ведення касових операцій в національній валюті на підприємствах України; чи складені всі акції, описи з зазначенням їх вигляду, номеру, серії, номінальної вартості, строку погашення; чи ставляться при погашенні відповідні примітки в описі.

При перевірці аудитору необхідно враховувати, що акціонерне товариство несе матеріальну відповідальність перед інвесторами за порушення вимог Закону України «Про цінні папери та фондову біржу». До таких порушень відносяться:

- 1) виконання угод з підробленими цінними паперами;
- 2) операції з цінними паперами неіснуючих емітентів та таких, що не пройшли державну реєстрацію;
- 3) операції з цінними паперами, на які учасник ринку не має права володіння або розпорядження;
- 4) продаж одного цінного паперу декільком інвесторам.

При підготовці річного звіту керівництво акціонерного товариства повинно усвідомлювати відповідальність за складений звіт. Якість складання і своєчасність оприлюднення річного звіту — це головні фактори, що впливають на залучення інвесторів, постачальників та клієнтів. Оприлюднення цієї інформації може не тільки підвищити ліквідність та вартість цінних паперів, але і збільшити попит на продукцію та послуги. Крім цього, керівництво повинно розглядати цей звіт не як чергову звітність перед ще одним контролюючим державним органом, а передусім як звіт про результати свого господарювання перед власниками товариства. Саме з цих принципів потрібно виходити фахівцям, готуючи річний звіт.

Достовірність та повнота річної фінансової звітності повинні бути підтвержені аудитором (аудиторською фірмою), що передбачено законодавством. Аудиторський висновок складається ау-

дитором згідно з вимогами, і подається до Державного комітету з цінних паперів та фондового ринку при реєстрації інформації та випуску цінних паперів, а також при поданні регулярної інформації ВАТ підприємствами-емітентами облігацій (крім банків).

На підставі отриманих облікових даних аудитор повинен здійснити перевірку показників фінансового стану підприємства, а саме: коефіцієнтів абсолютної ліквідності, фінансової стійкості (чи незалежності або автономії), покриття зобов'язань власним капіталом тощо. Крім висновку про відповідність фінансової звітності підприємства встановленим вимогам чинного законодавства, аудитор повинен зробити висновок, чи відповідає фінансова звітність прийнятій обліковій політиці та чи реально і точно відображає вона фінансовий стан підприємства, оцінити вірогідність його безперервного функціонування, у тому числі банкрутства. При підготовці аудиторського висновку доцільно користуватись Методичними рекомендаціями щодо підготовки аудиторського висновку при перевірці ВАТ та підприємств-емітентів облігацій (крім банків), розробленими на підставі відповідних вимог. Аудиторський висновок повинен бути підшитий разом з підтвердженими формами річної фінансової звітності.

Річна фінансова звітність повинна бути складена відповідно до вимог П(С)БО 2 «Баланс», П(С)БО 3 «Звіт про фінансові результати», П(С)БО 4 «Звіт про рух грошових коштів», П(С)БО 5 «Звіт про власний капітал» та наказу Мінфіну «Про примітки до річної фінансової звітності». Товариства, крім заповнення таблиць ф. № 5 «Примітки до річної фінансової звітності», також наводять у самостійно обраному вигляді (письмове пояснення, таблиця, графік) всю іншу інформацію, розкриття якої передбачено чинними П(С)БО. При складанні ф. № 2 «Звіт про фінансові результати» ВАТ заповнюють розділ 3 звіту, при цьому показники рядків 320 та 330 необхідно розрахувати згідно з вимогами П(С)БО 24 «Прибуток на акцію».

Організація роботи ревізійної комісії акціонерного товариства має здійснюватися на підставі закону, а також внутрішніх нормативних актів товариства, що деталізують процедуру формування та діяльність цього органу, його функції, права та обов'язки членів комісії, з урахуванням специфіки діяльності конкретного акціонерного товариства.

Для ефективного виконання своїх контрольних функцій члени Ревізійної комісії мають право вимагати надання всіх документів, необхідних для проведення перевірок, та особистого пояснення

посадових осіб товариства щодо питань, які належать до компетенції Ревізійної комісії.

Про всі суттєві недоліки, виявлені аудитором на проміжному етапі, у письмовому вигляді повідомляється керівництву акціонерного товариства.

*Етап фізичної перевірки.* Характерними рисами цього етапу є перевірка реальної наявності активів підприємства (основних засобів, запасів, грошових коштів та їх еквівалентів), встановлення їх належності (права власності на них) та перевірка правильності їх оцінки. З цією метою аудитор або його асистент має бути присутнім при проведенні інвентаризації, строки якої повідомляються йому заздалегідь, і вибірково перевіряє достовірність результатів такої інвентаризації. Важливим об'єктом контролю аудитора є фактична наявність викуплених акцій власної емісії та бланків сертифікатів акцій, умов їх зберігання. Аудит статей звітності — це основний етап аудиторської перевірки, на якому основними завданнями аудитора є перевірка кожної статті всіх форм річної звітності згідно з установленими ознаками і критеріями, аналітичний огляд звітності за весь період перевірки, визначення динаміки розвитку підприємства, повідомлення керівництву про виявлені недоліки. З огляду на це специфічними аспектами аудиту акціонерних товариств на даному етапі є такі: перевірка порядку формування і обліку статутного капіталу, операції з акціями; контроль правильності обліку та списання організаційних витрат; розрахунки з акціонерами; виплата дивідендів. Усі виявлені аудитором порушення фіксуються у його робочих документах. В узагальненому вигляді повідомляються керівнику підприємства спеціальним листом із зазначенням можливих і необхідних коригувань облікових реєстрів і фінансової звітності.

*Заключний етап.* На цьому етапі перевірки аудитор здійснює узагальнення отриманих результатів, складає свій звіт і висновок про достовірність фінансової звітності, передає його замовнику, обговорює можливості подальшої співпраці та висловлює свої рекомендації.

## **Особливості аудиту спільних підприємств**

Одним із ключових питань аудиторських послуг є вивчення порядку формування й оцінка статутних документів спільних підприємств, достовірність і правильність оформлення бухгалтерських записів і первинних документів. В якості джерел інформації аудитор використовує статут, договір, протоколи правління,

виписки банку, рахунки, акти, накладні, журнали, Головну книгу і баланс. Він звертає увагу на правильність бухгалтерських записів щодо внесків у статутний капітал, відповідність розмірів і строків внеску у фонд згідно з чинним законодавством. Аудитор повинен ретельно вивчити документи, які підтверджують внески сторін у статутний капітал. По грошових коштах до них можна віднести виписки банку з додатками; по основних засобах — акти приймання-передавання основних засобів, рахунки, товарно-транспортні накладні; по матеріалах — акти про приймання матеріалів, рахунки, накладні тощо. На кожний внесок має бути відповідний документ, в якому обов'язково вказується сума, яка здана на формування статутного капіталу. Особливої уваги потребує перевірка внесків у цей фонд нематеріальних активів, які повинні підтверджуватися документами. Це може бути також документація, де описується певна технологія, програми для комп'ютерів, договори, акти. Одним із ключових питань аудиту є перевірка правильності розрахунку собівартості продукції. Аудитор перевіряє достовірність включення окремих видів витрат до собівартості продукції.

У центрі уваги аудитора мають бути видатки і збитки, віднесені на рахунок фінансових результатів. Перевіряються пільги та гарантії, що надаються підприємству з іноземними інвестиціями, тобто наявність норми іноземного капіталу у статутному фонді підприємства.

Звертається увага на методологію ведення бухгалтерського обліку, яка повинна здійснюватися за стандартами України, проте підприємство може додатково запроваджувати облік і звітність за правилами інвестора.

Інтелектуальна власність працівників підприємства, які є авторами — особливий об'єкт аудиту. Він вивчає додержання прав цієї власності та ефективність використання її підприємством. Фінансові вкладення, валютні рахунки перевіряються окремо й глибоко, у цілому аудиторське дослідження фінансово-господарської діяльності спільних підприємств дає змогу врахувати особливості використання спільного капіталу, визначити суму прибутку та його розподіл між акціонерами.

Перевіряється стан синтетичного обліку і його зв'язки з даними аналітичного обліку. Показники розрахункових статей балансу повинні мати обов'язково розгорнуте сальдо за активом і пасивом та повністю відповідати даним оборотних відомостей, машинограм, журналів. Найважливіше завдання аудиту стану бухгалтерського обліку — з'ясувати, наскільки облік забезпечує

збереження цінностей і контроль за їх витрачанням. На підставі первинної документації аналітичного і синтетичного обліку перевіряється достовірність поданої звітності про результати фінансово-господарської діяльності як за окремі періоди, так і в цілому за рік. Особливу увагу зосереджують на виявленні фактів викривлення у звітності справжнього стану діяльності підприємства. Аудитор з'ясовує, чи не було приписок невиконаних робіт, фальсифікації основних показників — прибутку, рентабельності, продуктивності праці та ін. Користуючись документальними методичними прийомами, перевіряють правильність відображення у бухгалтерському обліку результатів інвентаризації.

Як правило, аудиторській перевірці піддається звітність підприємства, що включає: баланс підприємства (ф. № 1); звіт про фінансові результати (ф. № 2); звіт про власний капітал (ф. № 4); звіт про рух грошових коштів (ф. № 3); примітки до річної фінансової звітності (ф. № 5); пояснювальну записку до річного звіту; інші форми, що можуть бути введені відповідними нормативними документами. Перш ніж розпочати перевірку річної звітності необхідно перевірити дані, отримані під час інвентаризації відповідних статей балансу: незавершеного виробництва, товарів і матеріальних цінностей, основних засобів, коштів, розрахунків. Отже, кожна стаття балансу на кінець звітного року має бути підтверджена результатами старанно проведеної інвентаризації.

Усі розбіжності з даними бухгалтерського обліку, виявлені в ході інвентаризації, повинні бути виправлені і відбиті у відповідних облікових регістрах до подання річного звіту. Суми статей балансу за розрахунками з фінансовими, податковими органами мають бути узгоджені з ними й тотожні. Розбіжності за цими розрахунками не припускаються.

Перевіряючи достовірність відображення у звітності залишків товарно-матеріальних цінностей на кінець звітного періоду, з'ясовують, наскільки на підприємстві дотримуються обраної облікової політики. Аудитор, використовуючи нормативні акти, перевіряє правильність оцінки статей бухгалтерського балансу та фінансової звітності. Капітальні та фінансові вкладення перевіряються щодо обґрунтованості витрат, показаних у балансі. До складу капітальних вкладень належать витрати на будівельно-монтажні роботи, придбання обладнання, інструментів та інші капітальні роботи і витрати. Величину цих витрат та їх фінансування аудитор перевіряє за даними рахунків «Капітальні інвестиції», «Довгострокові кредити банків», «Довгострокові позики» та ін.

Сировину, основні та допоміжні матеріали, паливо, куплені напівфабрикати і комплектуючі вироби, запасні частини, тару відображають в обліку за вартістю згідно з П(С)БО 9 «Запаси», давальницьку сировину — за балансом, за цінами, вказаними у договорі. Матеріальні ресурси, на які продажна ціна зменшилась або коли вони застаріли чи частково втратили початкову вартість, відображаються у бухгалтерському балансі на кінець звітного періоду за ціною можливої реалізації, якщо вона нижча від первісної вартості заготівлі (придбання), різниця у цінах відноситься на витрати фінансово-господарської діяльності (рахунок 946 «Втрати від знецінення запасів»). Зазначені цінності аудитор перевіряє за даними рахунків бухгалтерського обліку «Виробничі запаси», «Малоцінні та швидкозношувані предмети», «Товари», «Готова продукція» та ін.

Розрахунки з дебіторами і кредиторами, постачальниками, покупцями і підрядниками та інші розрахункові операції у бухгалтерському обліку та звітності відображають у сумах, звірених взаємно й оформлених відповідними актами. Аудитор перевіряє їх достовірність за даними рахунків бухгалтерського обліку: 63 «Розрахунки з постачальниками і підрядниками», 36 «Розрахунки з покупцями та замовниками», 37 «Розрахунки з різними дебіторами» та ін.

Курсові різниці за операціями в іноземних валютах визначаються як різниця між оцінкою валютних активів та пасивів на дату відображення їх у бухгалтерському обліку і на дату фактичного здійснення розрахунку (надходження або сплати коштів) за курсом Національного банку України і відображаються на рахунках 714 «Доходи від операційної курсової різниці (позитивна різниця) та 945 «Втрати від операційної курсової різниці». Усі статті балансу повинні бути підтверджені матеріалами інвентаризації в поточному році, тому аудитор перевіряє правильність їх оформлення та відображення на рахунках бухгалтерського обліку. За результатами такої перевірки аудитор може зробити висновок про достовірність даних бухгалтерського обліку і звітності на підприємстві. Достовірність звітності, що публікується, підтверджується аудиторською фірмою або аудитором.

Перевірка доброякісності звітності та своєчасності її подання вищій організації і відповідним державним органам проводиться на підставі нормативних актів про бухгалтерські звіти і баланси. При цьому аудитор, як уже зазначалося, перевіряє графіки подання звітності, пояснювальної записки і річного звіту, а також те, як на підприємстві виконуються зауваження податкових

служб, реалізуються пропозиції і рішення вищої організації, фінансових органів, банків щодо поточної і періодичної звітності, зокрема з'ясує, чи внесені корективи до балансу, зроблені при затвердженні звіту за минулий рік. Установлюється реальність балансу, повнота і своєчасність проведення інвентаризації всіх товарно-матеріальних цінностей і розрахунків, дебіторської і кредиторської заборгованості, правильність відображення фінансових результатів.

Перевіряючи звітність, аудитор визначає повноту та взаємозв'язок звітних форм поточної і річної бухгалтерської або статистичної звітності. Одночасно з'ясує, як на підприємстві здійснюються аналіз і затвердження звітності структурних підрозділів, чи обговорюється поточна і річна звітність на виробничих нарадах, зборах засновників та акціонерів, чи є в наявності протоколи про затвердження звітності і розподіл прибутків, як виконуються рішення цих нарад, зборів. Вивчаються всі зауваження щодо поточної і річної звітності, які надходять на підприємство від місцевих фінансових органів, податкових служб, з'ясовують, що зроблено керівником підприємства для усунення недоліків, поліпшення фінансово-господарської діяльності.

Для впевненості у правильності складання бухгалтерського балансу (ф. № 1), звіту про фінансові результати (ф. № 2), звіту про власний капітал (ф. № 4) та звіту про рух грошових коштів (ф. № 3) аудиторі необхідно перевірити взаємну погодженість показників фінансової звітності. Досвід показує, що для такої перевірки аудиторі необхідно скласти спеціальну таблицю взаємозв'язків показників, які відображені у звітних формах на основі методичних рекомендацій Міністерства фінансів України.

Після того, як перевірено взаємну погодженість показників фінансової звітності підприємства за рік, який контролюється, і виявлені певні розбіжності, аудитор разом з головним бухгалтером підприємства встановлює їх причини. У разі потреби до звітності керівництвом підприємства вносяться необхідні корективи. Переконавшись у достовірності фінансової звітності, яка складена за даними бухгалтерського обліку, підтвердженого первинною документацією про господарську діяльність підприємства, аудитор має підстави підтвердити правильність її складання.

У деяких випадках, передбачених законодавством, доводиться перевіряти звітність на підприємствах, що підлягають реорганізації або ліквідації. Техніка проведення перевірки таких підпри-

ємств не містить якихось суттєвих особливостей. Проте необхідно врахувати такі моменти:

— у разі реорганізації економічних суб'єктів (злиття виділення, перетворення) права й обов'язки кожного з них переходять до нової юридичної особи (або до осіб) відповідно до передавального акта;

— реорганізацію рекомендується пристосовувати до кінця певного звітного періоду (року або кварталу).

Проводиться також аудит створення і впровадження нової техніки. Завдання аудиту полягають у перевірці виконання плану створення і впровадження нової техніки, фінансування його заходів і преміювання працівників підприємства відповідно до чинних нормативно-правових актів. Джерелами інформації для аудиту є дані аналітичного обліку за рахунком 15 «Капітальні інвестиції», облікові регістри і первинні документи, а також нормативна документація, якою регулюються операції, пов'язані зі створенням і впровадженням нової техніки.

У процесі аудиту перевіряються наявність плану створення і впровадження нової техніки, його обґрунтованість техніко-економічними розрахунками. Насамперед визначаються переваги нової техніки порівняно з діючою на підприємстві, можливість ефективного використання її за існуючої технології виробництва, можливий строк окупності витрат.

Завершується аудит операцій, пов'язаних зі створенням і впровадженням нової техніки, контролем кошторису за затвердженою номенклатурою витрат, відображенням їх на рахунках бухгалтерського обліку і звітності. Виявлені недоліки і порушення нормативно-правових актів у систематизованому порядку за їх значущістю викладають у висновку аудитора.

### **8.3. Санаційний аудит**

З прийняттям Закону України «Про відновлення платоспроможності боржника або визнання його банкрутом», яким передбачена можливість досудової санації, а також санації підприємства і укладання мирової угоди під час провадження справи про банкрутство, питання проведення саме санаційного аудиту підприємств набуває надзвичайної актуальності. Адже рішення санаторів, кредиторів, арбітражного суду щодо застосування процедури санації чи мирової угоди істотно залежить від висновків санаційного аудиту досліджуваного підприємства.



*Санаційний аудит* є окремим напрямком діяльності аудиторських фірм. Він має свої особливості як щодо методів, так і об'єктів та цілей проведення. Характерним для санаційного аудиту є те, що він проводиться на підприємствах, які перебувають у фінансовій кризі. Головна його мета — оцінити санаційну спроможність підприємства на підставі аналізу фінансово-господарської діяльності та наявної санаційної концепції.

Необхідність проведення санаційного аудиту зумовлена тим, що користувачам потрібна інформація про фінансовий стан суб'єкта господарювання та реальність санаційної концепції.

*Замовниками санаційного аудиту підприємства, яке перебуває у фінансовій кризі, можуть бути:*

— нинішні та потенційні власники корпоративних прав підприємства (якщо приймається рішення про збільшення статутного капіталу);

— андеррайтери (якщо вирішується питання про викуп ними корпоративних прав нової емісії);

— позикодавець, наприклад банківський консорціум (якщо вирішується питання про надання санаційного кредиту);

— саме підприємство (якщо воно виходить з пропозицією про укладання мирової угоди та проведення санації під час провадження справи про банкрутство);

— потенційний санатор (якщо вирішується питання про санацію підприємства реорганізацією);

— державні органи (якщо вирішується питання про надання підприємству державної санаційної підтримки).

Зовнішнім замовникам аудиту потрібна обґрунтована інформація, яка має підтвердити, що:

— дані про фінансово-майновий стан боржника є достовірними і повними;

— план санації є реалістичним;

— вибрано найраціональніший із можливих варіантів розвитку підприємства.

Вони доручають аудиторів провести економіко-правову експертизу наявної санаційної концепції та зробити висновки про доцільність вкладання коштів в об'єкт санації. Висновок спеціаліста потрібний і тому, що користувачі не мають доступу до відповідних джерел інформації та спеціальних знань для її оцінювання.

Санаційний аудит можна розглядати як один з інструментів зменшення до певного рівня інформаційного ризику для інвесторів, кредиторів та інших осіб, які мають намір узяти участь у фінансовій санації підприємства.

Санаційний аудит проводять зовнішні аудитори в тісній співпраці з внутрішніми службами підприємства, особливо з відділом контролінгу. Особи, які здійснюють санаційний аудит, мають бути не лише висококваліфікованими економістами, а й розумітися на галузевих особливостях діяльності того чи іншого підприємства. У правовому та економічному плані аудитор має бути повністю незалежним як від підприємства, котре він перевіряє, так і від замовника аудиторського висновку (кредиторів та інвесторів).

Санаційний аудит складається з таких етапів:

- ідентифікація даних;
- експертиза;
- висновки;
- підготовка рекомендацій.

*Ідентифікація даних* — це збір інформації, на підставі якої можна судити про справжнє становище підприємства. Під експертизою розуміється всебічний аналітичний процес, спрямований на здобуття об'єктивних висновків про поточний і перспективний стан об'єкта аудиту. Дані експертизи, наявні докази та їх комплексний аналіз створюють підґрунтя для висновків про санаційну спроможність підприємства та рекомендацій щодо вдосконалення санаційної концепції.

Розробка санаційної концепції не є безпосереднім завданням санаційного аудиту. Як уже зазначалося, готують санаційну концепцію внутрішні аналітичні служби підприємства, або сторонні особи: консалтингові фірми, професійні керуючі санацією т. ін., хоча іноді аудитори при цьому беруть активну участь у розробці плану санації.

Санаційний аудит не слід ототожнювати з причинно-наслідковим аналізом фінансового стану підприємства, який здійснюється під час розробки плану санації і є складовою частиною класичної моделі санації. Незважаючи на те, що в обох випадках використовуються одні й ті самі методи аналізу, а також на схожість цілей, між причинно-наслідковим аналізом та санаційним аудитом існує принципова різниця: у першому випадку йдеться про складову процесу розробки плану санації, у другому — про перевірку достовірності та реальності наведених у плані санації даних. Перш ніж проводити аудит, аудитор має підготувати в письмовому вигляді програму санаційного аудиту, яка визначає процедури, необхідні для досягнення поставлених цілей. До програми потрібно включити завдання аудиту з кожного напрямку, щоб вона допомагала контролювати виконуваних роботу.

Готуючи зазначену програму, аудитор може передбачати залучення для виконання певних завдань інших аудиторів, консультантів та експертів з окремих питань.

*Перелік питань, які доцільно включити до такої програми:*

1. Вивчення наявної санаційної концепції (плану санації) та збір необхідної інформації.
2. Оцінювання відображених у плані санації вихідних даних про підприємство:
  - аналіз виробничо-господарської діяльності;
  - аудит фінансового стану підприємства;
  - дослідження ситуації підприємства на ринку факторів виробництва та збуту готової продукції.
3. Перевірка правильності визначення причин кризи та сильних і слабких сторін підприємства.
4. Експертна оцінка запланованих санаційних заходів.
5. Правова оцінка діяльності підприємства та запропонованої санаційної концепції.
6. Оцінка ефективності санації.
7. Оцінка ризиків.
8. Оформлення висновку про результати аудиту.

Програма аудиту має переглядатися, якщо у процесі її виконання виявляються додаткові істотні обставини та факти. Завершується аудит загальною оцінкою санаційної спроможності підприємства з подальшим прийняттям рішення про доцільність санації чи ліквідації суб'єкта господарювання та складанням акта аудиторської перевірки.

Розробка плану санації може здійснюватися фінансовими й контролюючими службами підприємства, представниками потенційного санатора, незалежними аудиторськими й консалтинговими фірмами.

*План санації включає такі розділи та інформацію:*

— у *Вступі* дається характеристика підприємства: відомості про правову форму організації бізнесу, форму власності, організаційну структуру, сферу діяльності й коротку історичну довідку про розвиток підприємства;

— *Грозділ* містить підрозділи:

а) оцінку зовнішніх умов (політичну, економічну та демографічну ситуацію, що дозволяє оцінити можливість адаптації стратегії розвитку підприємства до зовнішнього середовища);

б) аналіз фінансово-господарського стану (аналіз виробничо-господарської діяльності й аналіз фінансового стану);

в) аналіз причин фінансової кризи й слабких місць (систематизація й оцінка причин кризи і його впливу на діяльність підприємства на основі виявлення слабких місць);

г) наявний потенціал (визначаються сильні сторони діяльності підприємства, можливі шанси й наявний потенціал у всіх сферах).

— *II розділ* містить стратегічні цілі санації, цільові орієнтири й розробку стратегії санації;

— складові частини *III розділу*:

а) план маркетингу й оцінка ринків збуту продукції (визначаються фактори, що впливають на збут і місткість ринку, мотивація споживачів, галузеві ризики, кількісно оцінюється частка ринку);

б) план виробництва й капіталовкладень (містить дані про використання устаткування, його зношування, витрати на придбання нового обладнання, ремонт і реконструкцію, можливості оренди й лізингу);

в) організаційний план (відображає організаційну структуру підприємства, можливість його реструктуризації, аналіз складу і якість менеджменту);

г) фінансовий план (включає прогноз обсягів випуску й реалізації продукції; баланс грошових надходжень і витрат; зведений баланс активів і пасивів; форми й джерела мобілізації фінансових ресурсів; графіки освоєння, окупності й повернення фінансових ресурсів);

— у *IV розділі* розраховуються ефективність санації, організаційні заходи щодо її проведення та контроль за ходом реалізації.

Мета санації вважається досягнутою, якщо вдалося за рахунок зовнішньої фінансової допомоги або реорганізаційних заходів нормалізувати господарську діяльність й уникнути оголошення підприємства-боржника банкрутом з наступною його ліквідацією.

На підставі здобутих у результаті санаційного аудиту даних розробляються загальні висновки та пропозиції щодо доцільності ліквідації чи санації підприємства. Якщо виробничий потенціал підприємства зруйновано, структура балансу незадовільна, ринки збуту продукції втрачено, стратегія розвитку підприємства відсутня, концепція санації недосконала, то робиться висновок про санаційну неспроможність підприємства та доцільність його ліквідації.

Коли санаційний аудит показав, що підприємство має реальну можливість відновити платоспроможність, має достатньо підготовлений менеджмент, ринки збуту продукції, а також реальні можливості для залучення фінансових ресурсів зовнішнього санатора, то робиться висновок про можливість проведення його санації.

В акті про результати санаційного аудиту потрібно чітко відобразити поточний стан підприємства й визначити його санаційні шанси з огляду на прогнози розвитку самого підприємства та навколишнього середовища. Акт має бути не лише достовірним та інформаційно насиченим, а й містити переконливі обґрунтування тих чи інших висловлених у ньому тверджень, найістотніші висновки, на яких ґрунтується оцінка санаційної концепції.

Акт аудиторської перевірки може складатися з таких розділів:

1. Основні відомості про аудитора та аудиторську фірму.

Подається така інформація:

— назва аудиторської фірми, адреса, телефон;

— відомості про аудитора: прізвище, ініціали, номер, дата видачі сертифіката аудитора.

2. Підстави для здійснення аудиту, мета, методи та обсяг.

Зазначаються замовники аудиту, відповідні законодавчі підстави, об'єкт аудиту (реквізити підприємства), мета та завдання цього заходу, основні документи й методи, використані під час його здійснення.

Акт адресується клієнтові, як того потребують умови взятого аудитором зобов'язання, і має містити ще й таку інформацію: брав аудитор участь у розробці плану санації чи він працював з уже готовим планом; період, протягом якого проводився аудит.

3. Оцінка достовірності інформації та наданих доказів.

Акт має чітко викладати думку аудитора про відображений у звітності фінансовий стан підприємства, а також про наведені у плані санації дані з погляду їх повноти, достовірності, реальності та об'єктивності.

Аудитор має констатувати виконання неодмінних передумов здійснення аудиту:

— фінансова інформація була підготовлена згідно з нормативною базою, якою керується підприємство у практичній діяльності;

— подана інформація за обсягом достатня для оцінювання плану санації;

— усі матеріальні питання, що стосуються правильного розуміння фінансової інформації, відображені адекватно.

4. Висновки про санаційну спроможність чи неспроможність.

З огляду на актуальну фінансово-господарську ситуацію та причини кризи на підприємстві — об'єкті аудиту, сильні та слабкі сторони в його діяльності, найважливіші санаційні заходи, що плануються, робиться остаточний висновок про санаційну спроможність (неспроможність) цього підприємства. При цьому голо-

вним є документальне підтвердження наявних передумов санаційної спроможності (неспроможності); визначення основних ризиків; оцінка санаційних заходів.

Остаточний висновок можливий у трьох варіантах.

1. Однозначно стверджується, що концепція санації відбиває реальний стан справ і підприємство є санаційно спроможним.

2. Зазначається, що план санації можна реалізувати, виконавши певні рекомендації, зроблені під час санаційного аудиту.

3. План санації визнається нереальним, а сама санація — неможливою.

Якщо аудитор установлює, що санація підприємства є можливою лише при виконанні певних рекомендацій, зроблених у ході аудиту, то він має зробити посилання на зміст даних рекомендацій.

Якщо план санації визнано недосконалим, аудитор має обґрунтувати цей висновок, назвати позиції плану, які є недостовірними або сумнівними щодо здатності підприємства їх реалізувати й продовжувати свою фінансово-господарську діяльність у майбутньому. Якщо аудитор переконаний у тому, що підприємство не в змозі надалі функціонувати, він має дати таке формулювання: концепція санації є хибною.

## *І. ПИТАННЯ ДЛЯ ОБГОВОРЕННЯ*

1. Що розуміють під аудиторськими послугами?
2. Вкажіть, які з перелічених послуг можуть виконувати аудитори на замовлення клієнта: аналіз господарської діяльності; відновлення бухгалтерського обліку; консолідація і трансформація обліку; оцінка майна; експертиза комп'ютерних про/рам бухгалтерського обліку; контрольні заміри та експертизи.
3. Якими документами регламентуються відносини між аудитором і клієнтом з надання аудиторських послуг?
4. Як Ви розумієте процес консультування?
5. Що вказується у договорі про надання аудиторських послуг, не пов'язаних з аудитом?
6. Які є види аудиторських послуг, не пов'язаних з аудитом?
7. Який порядок написання заключного звіту на консультаційні послуги?
8. Чи підлягають спільні підприємства обов'язковому аудиту?
9. Яка особливість аудиту акціонерних товариств?
10. Що являє собою санаційний аудит?

11. Чим викликана необхідність проведення санаційного аудиту?
12. Хто виступає замовниками санаційного аудиту?
13. З яких етапів складається санаційний аудит?
14. Яка роль фінансового аналізу в діяльності аудитора?
15. Як співпрацюють у процесі консультування клієнт і аудитор-консультант?
16. Які професійні вимоги висуваються до аудитора-консультанта?
17. Як надати консультацію в галузі фінансів?
18. Назвіть основні показники, які характеризують фінансовий стан підприємства.
19. Наведіть основні питання, які, на Вашу думку, слід розглянути при консультуванні проблеми управління трудовими ресурсами.
20. Як оформити результати виконаної роботи з наданням консультаційних послуг?

## ***II. ПРАКТИЧНІ ЗАВДАННЯ ТА СИТУАЦІЇ***

### ***Завдання 1***

Визначити, які з перерахованих далі послуг можуть виконувати аудитори на замовлення клієнта:

- аналіз господарської діяльності;
- оцінка майна;
- контрольні заміри та експертизи;
- відновлення бухгалтерського обліку;
- експертиза комп'ютерних програм бухгалтерського обліку;
- консолідація і трансформація обліку.

### ***Завдання 2***

Оформити договір на проведення консультаційного обслуговування. Використовуючи звітні дані досліджуваного підприємства (студенти обирають самостійно) провести аналіз його фінансового стану, зробити відповідні висновки щодо ліквідності, платоспроможності, управління оборотним капіталом, ефективності структури капіталу тощо.

Результати роботи оформити у Звіті про виконану роботу.

### ***Завдання 3***

Підприємство у липні поточного року придбало і передало в експлуатацію шафи у кількості 6 шт. за ціною 1200 грн (у т. ч.

ПДВ — 200 грн) за одиницю. Обліковою політикою визначено, що до складу малоцінних необоротних матеріальних активів відносять предмети вартістю менше 1000 грн. Термін експлуатації шаф складає десять років, а їх ліквідаційна вартість прийнята такою, що дорівнює нулю.

Надати консультацію щодо розрахунків амортизації за прямо-лінійним методом.

### **III. ПЕРЕВІР СВОЇ ЗНАННЯ:**

#### **1. Санаційний аудит складається з таких етапів:**

- а) ідентифікація даних, експертиза, висновки, підготовка рекомендацій;
- б) планування аудиту, інвентаризація, експертиза, підготовка аудиторського висновку;
- в) експертиза, висновки;
- г) планування аудиту, аудит, підготовка аудиторського звіту.

#### **2. Остаточний висновок про результати санаційного аудиту можливий у таких випадках:**

- а) однозначно стверджується, що концепція санації відбиває реальний стан справ і підприємство є санаційно спроможним;
- б) зазначається, що план санації можна реалізувати, виконавши певні рекомендації, зроблені під час санаційного аудиту;
- в) план санації визнається нереальним, а сама санація — неможливою;
- г) всі відповіді правильні.

#### **3. До послуг, сумісних з проведенням аудиту належать:**

- а) оцінка активів і пасивів, економічних та інвестиційних проєктів, економічної безпеки, систем бухгалтерського обліку й організації внутрішнього контролю; тестування облікового персоналу; проведення ініціативного аудиту; організація та ведення бухгалтерського обліку; покращення ведення обліку і складання звітності;
- б) контроль нарахування і сплати податків та інших обов'язкових платежів; аналіз господарської діяльності; оцінка активів і пасивів, економічних та інвестиційних проєктів, економічної безпеки, систем бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю; представлення інтересів клієнта за дорученнями перед третіми особами;



- в) консультування з питань фінансового, податкового, банківського та іншого господарського законодавства, інвестиційної діяльності, менеджменту, маркетингу, оптимізація оподаткування, реєстрації, реорганізації та ліквідації підприємства, інформаційне обслуговування; експертне обслуговування; підбір і тестування облікового персоналу господарюючих суб'єктів; підбір і тестування персоналу аудиторських фірм;
- г) усі відповіді правильні.

#### **4. Послуги, що не сумісні з проведенням у господарюючого суб'єкта обов'язкового аудиту включають:**

- а) ведення бухгалтерського обліку; відновлення бухгалтерського обліку; складання декларацій з податків; складання бухгалтерської звітності;
- б) підтвердження достовірності фінансової звітності;
- в) підбір і тестування облікового персоналу господарюючих суб'єктів; експертне обслуговування;
- г) аналіз господарської діяльності; оцінка активів та пасивів підприємства.

#### **5. Ідентифікація даних — це:**

- а) збір інформації, на підставі якої можна судити про справжнє становище підприємства;
- б) підтвердження достовірності фінансової звітності;
- в) співставність даних;
- г) експертиза звітності.

#### **6. Замовниками санаційного аудиту підприємства, яке перебуває у фінансовій кризі, можуть бути:**

- а) нинішні та потенційні власники корпоративних прав підприємства (якщо приймається рішення про збільшення статутного капіталу); андеррайтери (якщо вирішується питання про викуп ними корпоративних прав нової емісії); позикодавець, наприклад банківський консорціум (якщо вирішується питання про надання санаційного кредиту);
- б) саме підприємство (якщо воно виходить з пропозицією про укладання мирової угоди та проведення санації під час провадження справи про банкрутство); потенційний санатор (якщо вирішується питання про санацію підприємства реорганізацією);
- в) державні органи (якщо вирішується питання про надання підприємству державної санаційної підтримки);
- г) відповіді а, б, в.

## **7. Під експертизою розуміється:**

- а) залучення до певних завдань інших аудиторів;
- б) всебічний аналітичний процес, спрямований на здобуття об'єктивних висновків про поточний і перспективний стан об'єкта аудиту;
- в) розробка санаційної концепції;
- г) причинно-наслідковий аналіз.

## **8. При консультуванні в галузі фінансів аналізують фінансовий стан підприємства, застосовуючи такі коефіцієнти:**

- а) коефіцієнти, які стосуються ліквідності, тобто спроможності організації оплачувати рахунки, коли настає строк платежу;
- б) коефіцієнти, що стосуються ефективності управління, які розраховуються через цифри обороту;
- в) коефіцієнти, які відображають структуру капіталу: відносне співвідношення між позиковим і власним капіталом; коефіцієнти, які визначають рентабельність: відношення прибутку до загальної вартості майна, прибутку до власного капіталу та ін.;
- г) відповіді а, б, в.

## **9. Малі підприємства використовують консультації аудиторів в основному для вирішення конкретних оперативних проблем, а саме:**

- а) консультації по всіх аспектах управління, організації праці і розробки проектів щодо випуску продукції; консультації по встановленню цін, веденню бухгалтерського обліку і фінансового планування; консультації в галузі маркетингу;
- б) консультації щодо підготовки документів для отримання позики; роз'яснення законів та нормативних актів, включаючи податкове законодавство;
- в) з організації контролю якості і стандартизації; використання комп'ютерних програм і комп'ютерів;
- г) з питань податкового законодавства;
- д) відповіді, а, б, в, г.

## **10. Одним із ключових питань аудиту спільних підприємств є:**

- а) вивчення порядку формування й оцінка статутних документів спільних підприємств, достовірність і правильність оформлення бухгалтерських записів та первинних документів;
- б) перевірка внесків до статутного фонду;

- в) перевірка пільг та гарантій, що надаються підприємству з іноземними інвестиціями;
- г) інтелектуальна власність працівників підприємства.

**11. Супутні аудиту послуги поділяються на:**

- а) послуги дії; послуги контролю; інформаційні послуги;
- б) послуги, що сумісні з проведенням аудиту; послуги, що не сумісні з проведенням аудиту;
- в) послуги дії; послуги контролю; інформаційні послуги; проведення економічного аналізу;
- г) послуги, що сумісні з проведенням аудиту; послуги, що не сумісні з проведенням аудиту; складання фінансової звітності.

**12. За принципом сумісності послуги поділяються на:**

- а) послуги дії; послуги контролю; інформаційні послуги;
- б) послуги, що сумісні з проведенням аудиту; послуги, що не сумісні з проведенням аудиту;
- в) послуги дії; послуги контролю; інформаційні послуги; проведення економічного аналізу;
- г) послуги, що сумісні з проведенням аудиту; послуги, що не сумісні з проведенням аудиту; складання фінансової звітності.

**13. Проведення економічного і фінансового аналізу здійснюється з метою:**

- а) детального вивчення системи обліку клієнта;
- б) обґрунтованості вибраної облікової політики та прийнятих облікових рішень;
- в) для підготовки довідки про фінансовий стан підприємства-клієнта;
- г) вивчення ефективності господарювання підприємства.

**14. Аудит акціонерних товариств проводиться в розрізі таких етапів:**

- а) підготовчий; проміжний; технології аудиту; заключний;
- б) підготовчий; основний; підготовка аудиторського висновку;
- в) укладання договору між аудиторською фірмою та клієнтом; основного; підготовка аудиторського висновку;
- г) проміжний; фізичної перевірки.

**15. Аудитор, який проводить консультації, повинен володіти навичками, необхідними для:**

а) розв'язання проблем і обміну досвідом; виявлення проблем; знаходження необхідної інформації;

б) аналізу і синтезу; розроблення пропозицій щодо вдосконалення фінансово-господарської роботи;

в) спілкування з людьми; планування змін; допомоги клієнтам у накопиченні досвіду;

г) всі відповіді вірні;

д) відповідь а, б.

**ЗАКОН УКРАЇНИ**  
Про аудиторську діяльність  
від 14 вересня 2006 р. № 140-V

Цей Закон визначає правові засади здійснення аудиторської діяльності в Україні і спрямований на створення системи незалежного фінансового контролю з метою захисту інтересів користувачів фінансової та іншої економічної інформації.

**Розділ I. Загальні положення**

*Стаття 1.* Сфера дії Закону

Положення цього Закону діють на території України і поширюються на усіх суб'єктів господарювання незалежно від форм власності та видів діяльності.

Дія цього Закону не поширюється на аудиторську діяльність державних органів, їх підрозділів та посадових осіб, уповноважених Законом України на здійснення державного фінансового контролю.

*Стаття 2.* Законодавство про аудиторську діяльність

Аудиторська діяльність у сфері фінансового контролю регулюється Господарським кодексом України, цим Законом, іншими нормативно-правовими актами та стандартами аудиту. У випадках, якщо міжнародним договором, згода на обов'язковість якого надана Верховною Радою України, встановлено інші правила, ніж ті, що містить цей Закон, то застосовуються правила міжнародного договору.

Особливості проведення інших видів аудиторської діяльності регулюються спеціальним законодавством.

*Стаття 3.* Аудиторська діяльність

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

Аудит — перевірка даних бухгалтерського обліку і показників фінансової звітності суб'єкта господарювання з метою висловлення незаалежної думки аудитора про її достовірність в усіх суттєвих аспектах та відповідність вимогам законів України, положень (стандартів) бухгалтерського обліку або інших правил (внутрішніх положень суб'єктів господарювання) згідно із вимогами користувачів.

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

Аудит здійснюється незалежними особами (аудиторами), аудиторськими фірмами, які уповноважені суб'єктами господарювання на його проведення.

Аудит може проводитися з ініціативи суб'єктів господарювання, а також у випадках, передбачених законом (обов'язковий аудит).

Аудитори (аудиторські фірми) можуть надавати інші аудиторські послуги, пов'язані з їх професійною діяльністю, зокрема, по веденню та відновленню бухгалтерського обліку, у формі консультацій з питань бухгалтерського обліку та фінансової звітності, експертизи і оцінки стану фінансово-господарської діяльності та інших видів економіко-правового забезпечення господарської діяльності суб'єктів господарювання.

Перелік послуг, які можуть надавати аудитори (аудиторські фірми), визначається Аудиторською палатою України відповідно до стандартів аудиту.

#### *Стаття 4. Аудитор*

Аудитором може бути фізична особа, яка має сертифікат, що визначає її кваліфікаційну придатність на заняття аудиторською діяльністю на території України.

Аудитор має право займатися аудиторською діяльністю як фізична особа — підприємець або у складі аудиторської фірми з дотриманням вимог цього Закону та інших нормативно-правових актів.

Аудитор має право займатися аудиторською діяльністю як фізична особа — підприємець лише після включення його до Реєстру аудиторських фірм та аудиторів.

Аудиторам забороняється безпосередньо займатися іншими видами підприємницької діяльності, що не виключає їх права отримувати дивіденди від акцій та доходи від інших корпоративних прав.

Аудитором не може бути особа, яка має судимість за корисливі злочини.

#### *Стаття 5. Аудиторська фірма*

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

Право на здійснення аудиторської діяльності мають аудиторські фірми, включені до Реєстру аудиторських фірм та аудиторів.

Загальний розмір частки засновників (учасників) аудиторських фірм, які не є аудиторами, у статутному капіталі не може перевищувати 30 відсотків.

Керівником аудиторської фірми може бути тільки аудитор.

#### *Стаття 6. Стандарти аудиту*

При здійсненні аудиторської діяльності аудитори та аудиторські фірми застосовують відповідні стандарти аудиту.

Стандарти аудиту приймаються на основі стандартів аудиту та етики Міжнародної федерації бухгалтерів з дотриманням вимог цього Закону та інших нормативно-правових актів.

Затвердження стандартів аудиту є виключним правом Аудиторської палати України. У випадках, передбачених законом, стандарти аудиту погоджуються з іншими суб'єктами.

Стандарти аудиту є обов'язковими для дотримання аудиторами, аудиторськими фірмами та суб'єктами господарювання.

#### *Стаття 7. Аудиторський висновок та інші офіційні документи*

Аудиторський висновок — документ, що складений відповідно до стандартів аудиту та передбачає надання впевненості користувачам щодо відповідності фінансової звітності або іншої інформації концептуальним основам, які використовувалися при її складанні. Концептуальними основами можуть бути закони та інші нормативно-правові акти України, положення (стандарти) бухгалтерського обліку, внутрішні вимоги та положення суб'єктів господарювання, інші джерела.

Аудиторські послуги у вигляді консультацій можуть надаватись усно або письмово з оформленням довідки та інших офіційних документів. Аудиторські послуги у вигляді експертиз оформляються експертним висновком або актом.

Результати надання інших аудиторських послуг оформляються відповідно до стандартів аудиту.

Аудиторський висновок аудитора іноземної держави при офіційному його поданні установі, організації або суб'єкту господарювання України підлягає підтвердженню аудитором України, якщо інше не встановлено міжнародним договором України.

#### *Стаття 8. Обов'язкове проведення аудиту*

Проведення аудиту є обов'язковим для:

— підтвердження достовірності та повноти річної фінансової звітності та консолідованої фінансової звітності відкритих акціонерних товариств, підприємств — емітентів облігацій, професійних учасників ринку цінних паперів, фінансових установ та інших суб'єктів господарювання, звітність яких відповідно до законодавства України підлягає офіційному оприлюдненню, за винятком установ і організацій, що повністю утримуються за рахунок державного бюджету;

— перевірки фінансового стану засновників банків, підприємств з іноземними інвестиціями, відкритих акціонерних товариств (крім фізичних осіб), страхових і холдингових компаній, інститутів спільного інвестування, довірчих товариств та інших фінансових посередників;

— емітентів цінних паперів при отриманні ліцензії на здійснення професійної діяльності на ринку цінних паперів.

Проведення аудиту є обов'язковим також в інших випадках, передбачених законами України.

*Стаття 9.* Обов'язки суб'єктів господарювання при проведенні аудиту

Органи управління суб'єкта господарювання зобов'язані створити аудитору (аудиторській фірмі) належні умови для якісного виконання аудиту.

Органи управління суб'єкта господарювання несуть відповідальність за повноту і достовірність документів та іншої інформації, які надаються аудитору (аудиторській фірмі) для проведення аудиту чи надання інших аудиторських послуг.

Фінансова звітність суб'єкта господарювання, яка відповідно до закону підлягає обов'язковій аудиторській перевірці, повинна бути перевірена аудитором і оприлюднена відповідно до вимог законів України.

## **Розділ II. Сертифікація аудиторів і Реєстр аудиторських фірм та аудиторів**

*Стаття 10.* Сертифікація аудиторів

Сертифікація (визначення кваліфікаційної придатності на зайняття аудиторською діяльністю) аудиторів здійснюється Аудиторською палатою України.

Порядок сертифікації аудиторів, які здійснюватимуть аудит банків, затверджується Аудиторською палатою України за погодженням з Національним банком України.

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

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

Термін чинності сертифіката не може перевищувати п'яти років.

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



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

#### *Стаття 11.* Реєстр аудиторських фірм та аудиторів

Реєстр аудиторських фірм та аудиторів — база даних, що містить інформацію про аудиторські фірми та аудиторів, які займаються аудиторською діяльністю індивідуально як фізичні особи — підприємці (далі — Реєстр).

Порядок ведення Реєстру визначається та забезпечується Аудиторською палатою України.

Реєстр не рідше одного разу на рік публікується у фаховому виданні Аудиторської палати України.

Аудиторські фірми та аудитори, які зареєстровані як фізичні особи — підприємці, мають право на здійснення аудиторської діяльності лише після включення їх до Реєстру.

Включенням до Реєстру аудиторським фірмам та аудиторам, зазначеним у частині четвертій цієї статті, видається свідоцтво відповідного зразка.

За включення до Реєстру справляється плата в розмірі, встановленому Аудиторською палатою України.

### **Розділ III. Аудиторська палата України**

#### *Стаття 12.* Повноваження Аудиторської палати України

Повноваження Аудиторської палати України визначаються цим Законом та Статутом Аудиторської палати України.

Статут Аудиторської палати України приймається двома третинами голосів від загальної кількості членів Аудиторської палати України.

Аудиторська палата України:

1) здійснює сертифікацію осіб, які мають намір займатися аудиторською діяльністю;

2) затверджує стандарти аудиту;

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

4) веде Реєстр;

5) здійснює контроль за дотриманням аудиторськими фірмами та аудиторами вимог цього Закону, стандартів аудиту, норм професійної етики аудиторів;

6) здійснює заходи із забезпечення незалежності аудиторів при проведенні ними аудиторських перевірок та організації контролю за якістю аудиторських послуг;

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

8) здійснює інші повноваження, передбачені цим Законом та Статутом Аудиторської палати України.

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

### *Стаття 13. Створення Аудиторської палати України*

Аудиторська палата України функціонує як незалежний орган.

Аудиторська палата України є юридичною особою, веде відповідний облік та звітність.

Аудиторська палата України є неприбутковою організацією.

Аудиторська палата набуває повноважень юридичної особи з дня її реєстрації у Міністерстві юстиції України на підставі заяви та Статуту, затвердженого в порядку, передбаченому цим Законом.

Аудиторська палата України формується на паритетних засадах шляхом делегування до її складу аудиторів та представників державних органів.

Загальна кількість членів Аудиторської палати України становить 20 осіб.

Від державних органів делегують по одному представнику Міністерство фінансів України, Міністерство юстиції України, Міністерство економіки України, Державна податкова адміністрація України, Національний банк України, Державний комітет статистики України, Державна комісія з цінних паперів та фондового ринку, Державна комісія з регулювання ринків фінансових послуг України, Рахункова палата та Головне контрольно-ревізійне управління України.

До складу Аудиторської палати України від аудиторів делегуються в кількості десяти осіб висококваліфіковані аудитори з безперервним стажем аудиторської діяльності не менше п'яти років, представники фахових навчальних закладів та наукових організацій.

Право аудиторів обирати представників до складу Аудиторської палати України і бути обраними реалізується через рішення, які приймаються на з'їзді аудиторів України.

Порядок делегування представників до Аудиторської палати України визначається відповідно з'їздом аудиторів України, колегією державних органів або іншим вищим керівним органом.

### *Стаття 14. Діяльність Аудиторської палати України*

Рішення Аудиторської палати України приймаються на її засіданнях простою більшістю голосів за наявності більш як половини її членів за винятком випадків, передбачених цим Законом та Статутом.

Аудиторська палата України може створювати на території України регіональні відділення, повноваження яких визначаються Аудиторською палатою України.

Термін повноважень члена Аудиторської палати України становить п'ять років. Одна і та ж особа не може бути делегована до Аудиторської палати України більше двох термінів підряд.

Призначення нових членів Аудиторської палати України замість вибулих здійснюється у встановленому цим Законом порядку.

Члени Аудиторської палати України, за винятком Голови Аудиторської палати України, виконують свої обов'язки на громадських засадах.

Джерелами фінансування діяльності Аудиторської палати України можуть бути:

плата за проведення сертифікації фізичних осіб на право зайняття аудиторською діяльністю;

плата за включення до Реєстру;

добровільні внески, що надходять від професійних організацій аудиторів України;

інші джерела, не заборонені законодавством.

Для виконання своїх функцій Аудиторська палата України може створювати комісії із числа її членів. До роботи в комісіях можуть залучатись експерти, які не є членами Аудиторської палати України.

Ведення поточних справ в Аудиторській палаті України здійснює Секретаріат, який очолює завідуючий. Завідуючий Секретаріатом несе персональну відповідальність за ефективне використання майна та коштів Аудиторської палати України і створення належних умов для виконання функціональних обов'язків її членами.

#### *Стаття 15.* Голова Аудиторської палати України

Голова Аудиторської палати України виконує свої повноваження на професійній основі.

Голова Аудиторської палати України обирається із числа її членів на термін здійснення своїх повноважень члена Аудиторської палати України більшістю голосів від загальної кількості членів Аудиторської палати України.

Голова Аудиторської палати України може бути достроково звільнений з посади за рішенням Аудиторської палати України та в інших випадках, передбачених законодавством України.

Повноваження Голови Аудиторської палати України визначаються Статутом Аудиторської палати України.

Голова Аудиторської палати України забезпечує формування нового складу Аудиторської палати України.

### **Розділ IV. Порядок проведення аудиту та надання інших аудиторських послуг**

*Стаття 16.* Загальні умови проведення аудиту та надання інших аудиторських послуг

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

Загальні умови проведення аудиту та інших аудиторських послуг визначаються стандартами аудиту, затвердженими Аудиторською палатою України.

*Стаття 17.* Підстави для проведення аудиту та надання інших аудиторських послуг

Аудит проводиться на підставі договору між аудитором (аудиторською фірмою) та замовником.

Інші аудиторські послуги можуть надаватися на підставі договору, письмового або усного звернення замовника до аудитора (аудиторської фірми).

Замовник має право вільного вибору аудитора (аудиторської фірми) з дотриманням вимог цього Закону.

У договорі на проведення аудиту та надання інших аудиторських послуг передбачаються предмет і термін перевірки, обсяг аудиторських послуг, розмір і умови оплати, відповідальність сторін.

Стандартами аудиту можуть бути передбачені й інші істотні умови договору на проведення аудиту та надання інших аудиторських послуг.

Недійсними є будь-які положення договору, спрямовані на повне звільнення аудитора (аудиторської фірми) від встановленої законом майнової відповідальності за недостовірність аудиторського висновку чи іншого документа, в якому відображені результати аудиторської перевірки.

Документи, передані замовником аудитору (аудиторській фірмі) для проведення аудиту, не підлягають розголошенню чи вилученню без згоди замовника.

## **Розділ V. Права та обов'язки аудиторів та аудиторських фірм**

*Стаття 18.* Права аудиторів та аудиторських фірм

Аудитори України мають право об'єднуватися в громадські організації за професійними ознаками, дотримуючись вимог цього Закону та інших законів.

Професійні організації аудиторів України сприяють підвищенню професійного рівня аудиторів, захищають соціальні та професійні права аудиторів, вносять пропозиції щодо подальшого вдосконалення аудиторської діяльності, виконують інші повноваження, передбачені їх статутами та положеннями.

Аудитори і аудиторські фірми під час здійснення аудиторської діяльності мають право:

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

2) отримувати необхідні документи, які мають відношення до предмета перевірки і знаходяться як у замовника, так і у третіх осіб.

Треті особи, які мають у своєму розпорядженні документи стосовно предмета перевірки, зобов'язані надати їх на вимогу аудитора (аудиторської фірми). Зазначена вимога повинна бути офіційно засвідчена замовником;

3) отримувати необхідні пояснення у письмовій чи усній формі від керівництва та працівників замовника;

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

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

### *Стаття 19. Обов'язки аудиторів та аудиторських фірм*

Аудитори і аудиторські фірми зобов'язані:

1) в аудиторській діяльності дотримуватись вимог цього Закону та інших нормативно-правових актів, стандартів аудиту, принципів незалежності аудитора та відповідних рішень Аудиторської палати України;

2) належним чином проводити аудит та надавати інші аудиторські послуги;

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

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

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

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

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

### *Стаття 20. Спеціальні вимоги*

Забороняється проведення аудиту:

1) аудитором, який має прями родинні стосунки з членами органів управління суб'єкта господарювання, що перевіряється;

2) аудитором, який має особисті майнові інтереси в суб'єкта господарювання, що перевіряється;

3) аудитором — членом органів управління, засновником або власником суб'єкта господарювання, що перевіряється;

4) аудитором — працівником суб'єкта господарювання, що перевіряється;

5) аудитором — працівником, співвласником дочірнього підприємства, філії чи представництва суб'єкта господарювання, що перевіряється;

6) якщо розмір винагороди за надання аудиторських послуг не враховує необхідного для якісного виконання таких послуг часу, належних навичок, знань, професійної кваліфікації та ступінь відповідальності аудитора;

7) аудитором у 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 у практичне виконання аудиту у спосіб, що порушує незалежність аудиторів, які здійснюють аудит.

## **Розділ VI. Відповідальність аудиторів та аудиторських фірм**

*Стаття 21.* Цивільно-правова відповідальність аудиторів та аудиторських фірм

За неналежне виконання своїх зобов'язань аудитор (аудиторська фірма) несе майнову та іншу цивільно-правову відповідальність відповідно до договору та закону.

Розмір майнової відповідальності аудиторів (аудиторських фірм) не може перевищувати фактично завданих замовнику збитків з їх вини.

Усі спори стосовно невиконання умов договору, а також спори майнового характеру між аудитором (аудиторською фірмою) вирішуються у встановленому законом порядку.

*Стаття 22.* Інші види відповідальності аудиторів та аудиторських фірм

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

Порядок застосування до аудиторів (аудиторських фірм) стягнень визначається Аудиторською палатою України.

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

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

## **Розділ VII. Прикінцеві положення**

1. Цей Закон набирає чинності через три місяці з дня його опублікування.

2. Здійснення організаційних заходів щодо скликання з'їзду аудиторів покласти на Аудиторську палату України та Спілку аудиторів України (за їх згодою).

3. Кабінету Міністрів України у тримісячний строк з дня набрання чинності цим Законом:

внести до Верховної Ради України пропозиції щодо приведення законодавчих актів у відповідність із цим Законом;

забезпечити приведення міністерствами, іншими центральними органами виконавчої влади своїх нормативно-правових актів у відповідність із цим Законом.

4. Національному банку України у тримісячний строк з дня набрання чинності цим Законом привести свої нормативно-правові акти у відповідність із цим Законом.

5. Аудиторській палаті України у тримісячний строк з дня набрання чинності цим Законом ініціювати процедуру створення Аудиторської палати України з дотриманням вимог цього Закону.

6. Державним органам, зазначеним у статті 13 цього Закону, протягом трьох місяців з дня набрання чинності цим Законом делегувати в порядку, визначеному цим Законом, відповідних представників до складу Аудиторської палати України.

*Президент України В. Ющенко*

## ПРИМІРНИЙ СТАТУТ АУДИТОРСЬКОЇ ФІРМИ «КИЇВ — АУДИТ»

### 1. Загальні положення

1.1. Аудиторська фірма «Київ — аудит» створена у формі товариства з обмеженою відповідальністю на підставі рішення Загальних зборів Засновників від 25.07.200\_р.

1.2. Місцезнаходження фірми: Україна, м. Київ, вул. Озерна, 11

1.3. Фірма є юридичною особою, має самостійний баланс, поточний рахунок у банківських установах, круглу печатку та штампи із своєю повною назвою та інші реквізити.

1.4. Фірма може створювати на території України, а також за кордоном дочірні підприємства, філії та представництва. Філії та представництва фірми діють від імені та на основі положень про них, затверджених фірмою статутів.

1.5. Фірма може бути учасником спільних підприємств, акціонерних та інших товариств, концернів та інших добровільних об'єднань.

1.6. Учасники несуть відповідальність у межах їх вкладів, відповідають по зобов'язаннях фірми невнесеною частиною вкладу у випадках ліквідації, звернення стягнення на майно фірми відповідно до чинного законодавства.

Фірма не відповідає по зобов'язаннях держави, держава не відповідає по зобов'язаннях фірми.

Фірма відповідає по своїх зобов'язаннях усім своїм майном, на яке відповідно до законодавства може бути звернене стягнення.

### 2. Предмет і цілі діяльності

2.1. Цілі діяльності фірми полягають у наданні аудиторських послуг та організаційно-методичному забезпеченні аудиту на умовах, передбачених Законом України «Про аудиторську діяльність».

2.2. Предмет діяльності фірми становлять аудиторські послуги у формі аудиторських перевірок (аудиту) та пов'язаних з ним експертиз, консультацій з питань бухгалтерського обліку, звітності, оподаткування, аналізу фінансово-господарської діяльності та інших видів економічно-правового забезпечення підприємницької діяльності фізичних і юридичних осіб.

### 3. Права та обов'язки учасників фірми

3.1. Кожен з учасників фірми має право:

— брати участь в управлінні справами фірми у порядку, визначеному Договором та чинним Статутом;

— приймати участь у розподілі прибутку та одержувати частину прибутку від діяльності фірми;

— одержувати інформацію про діяльність фірми, знайомитись з даними бухгалтерського обліку та звітності;



— вимагати розгляду поставленого ним питання на Зборах учасників, якщо питання буде поставлено учасником не пізніше як за 25 днів до початку зборів;

— призначати представників у Збори учасників та відкликати їх;

— вийти з фірми у встановленому чинним законодавством порядку.

Керівником фірми може бути призначено тільки аудитора.

3.2. Будь-який учасник фірми має право передати свою частку або частину частки третім особам після повного внесення свого вкладу в статутний фонд фірми. Право переважної купівлі мають учасники фірми.

При переході частки або її частини до третьої особи до неї одночасно переходять всі права та обов'язки, що належали учаснику, який її уступив.

3.3. Учасники фірми зобов'язані:

— виконувати свої зобов'язання перед фірмою, в тому числі пов'язані з майновою участю, а також вносити вклади у розмірі, порядку та засобами, передбаченими установчими документами;

— дотримуватись положень установчих документів та виконувати рішення загальних зборів фірми;

— виконувати прийняті на себе зобов'язання;

— давати фірмі інформацію, необхідну для вирішення окремих питань діяльності фірми;

— не розголошувати комерційну таємницю та конфіденційну інформацію про діяльність фірми;

— сприяти фірмі у здійсненні нею своєї діяльності.

Учасником, які не є аудиторами, забороняється безпосередньо займатися торговельною, посередницькою та виробничою діяльністю, що не виключає їх права на доходи від інших корпоративних прав.

3.4. Учасник може вийти з фірми, попередивши про це інших учасників, але не пізніше як за 6 місяців до дня виходу.

3.5. В разі виходу учасника з фірми, йому сплачується вартість частини майна фірми, пропорційна його частці у статутному фонді.

За вимогою учасника та за згодою Зборів учасників фірми частка учасника, що виходить з фірми, повертається йому повністю або частково у натуральній формі.

3.6. Учасник, який вийшов з фірми, має право на належну йому частину прибутку, що одержаний фірмою в поточному році до моменту виходу учасника з фірми.

3.7. Учасник фірми, що систематично не виконує свої обов'язки щодо фірми або перешкоджає своїми діями досягненню цілей діяльності фірми, може бути виключений з фірми за одностайною згодою всіх учасників. При цьому учасник, що виключається з фірми, участі в голошуванні не бере.

3.8. Учасник фірми може звернутися до суду із заявою про визнання недійсним рішення Зборів, які прийняті з порушеннями чинного законодавства.

#### **4. Господарська діяльність, соціальні гарантії**

4.1. Фірма самостійно визначає перспективи розвитку та здійснює свою діяльність, виходячи з попиту на роботи, послуги і необхідність забезпечення виробничого і соціального розвитку фірми, підвищення доходів.

4.2. Матеріально-технічне забезпечення фірми здійснюється через систему прямих угод або через біржу та інші організації.

4.3. Фірма надає послуги за цінами і тарифами, що встановлюються самостійно або на договірній основі, а у випадках, передбачених чинним законодавством — за державними цінами і тарифами.

4.4. Фірма самостійно встановлює форми, системи та розміри оплати праці, а також інші види доходів працівників, фонд оплати праці без обмежень його зростання з боку державних органів.

4.5. Усі громадяни, які своєю працею беруть участь у діяльності фірми на основі трудового договору (контракту, угоди), а також інших форм, що регулюють трудові відносини, становлять трудовий колектив фірми.

4.6. Інтереси трудового колективу в фірмі представляє профспілкова рада або інший уповноважений трудовим колективом орган.

4.7. Трудовий колектив (уповноважений ним орган):

— вирішує питання соціального розвитку фірми;

— розглядає та затверджує проект колективного договору;

— визначає та затверджує перелік і порядок надання працівникам фірми соціальних пільг;

— вирішує інші питання самоврядування трудового колективу.

4.8. Соціальні та трудові права працівників фірми гарантуються чинним законодавством.

4.9. Працівники фірми підлягають соціальному, медичному страхуванню та соціальному забезпеченню у порядку та на умовах, передбачених чинним законодавством.

4.10. Фірма відраховує внески для соціального та медичного страхування, соціального забезпечення відповідно до чинного законодавства.

4.11. Фірма може встановлювати додаткові, порівняно до чинного законодавства, трудові та соціально-побутові пільги для своїх працівників або окремих їх категорій.

4.12. Фірма здійснює оперативний та бухгалтерський облік результатів своєї роботи, веде статистичну звітність відповідно до чинного законодавства.

#### **5. Аудиторська діяльність**

5.1. Фірма має право здійснювати аудиторську діяльність лише за умови, якщо у ній працює хоча б один сертифікований аудитор.

5.2. При здійсненні аудиторської діяльності фірма має право:

— самостійно визначати форми і методи аудиту на підставі чинного законодавства, існуючих норм і стандартів, умов договору із замовником, професійних знань та досвіду;

— одержувати необхідні документи, які мають відношення до предмету перевірки і знаходяться як у замовника, так і у третіх осіб. Треті особи, які мають у своєму розпорядженні документи стосовно договору, зобов'язані надати їх на вимогу аудиторської фірми (аудитора). Зазначена вимога повинна бути офіційно затверджена замовником;

— одержувати необхідні пояснення в письмовій чи усній формі від керівництва та працівників замовників;

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

— залучати на договірних засадах до участі у перевірці фахівців різного профілю.

5.3. При здійсненні аудиторської діяльності фірма зобов'язана:

— належним чином надавати аудиторські послуги, перевіряти стан бухгалтерського обліку і звітності замовника, їх достовірність, повноту і відповідність чинному законодавству;

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

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

— відповідати перед замовником за порушення умов договору відповідно до чинних законодавчих актів України.

5.4. При здійсненні аудиторської діяльності забороняється проведення аудиту:

— 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 у інших випадках, за яких не забезпечуються вимоги щодо його незалежності.

5.4. За неналежне виконання своїх обов'язків фірма несе майнову та іншу відповідальність, визначену в договорі відповідно до чинного законодавства.

Розмір майнової відповідальності аудиторів (аудиторських фірм) не може перевищувати фактично завданих замовнику збитків з їх вини.

Усі спори стосовно невиконання умов договору, а також спори майнового характеру між аудитором (аудиторською фірмою) вирішуються у встановленому порядку з дотриманням вимог Закону України «Про аудиторську діяльність».

## **6. Майно, прибуток фірми**

### **6.1. Фірма є власником:**

— майна, переданого їй учасниками;  
— одержаних доходів, а також іншого майна, набутого з підстав, не заборонених законом.

### **6.2. Джерелами формування майна фірми є:**

— грошові та матеріальні внески учасників;  
— доходи, одержані від реалізації продукції (робіт, послуг);  
— доходи від цінних паперів;  
— кредити банків та інших кредиторів;  
— благодійні внески, пожертвування організацій, підприємств, громадян;  
— інші джерела, не заборонені законодавством України.

6.3. Для забезпечення діяльності фірми за рахунок внесків засновників фірми створюється статутний фонд у розмірі \_\_\_\_\_ (сума прописом) гривень.

6.4. Порядок внесення коштів до статутного фонду та розмір внеску кожного учасника визначається Засновницьким договором.

Загальний розмір частки засновників, які не є аудиторами, у статутному фонді не може перевищувати 30 відсотків.

6.5. Збільшення статутного фонду може бути здійснене лише після внесення повністю всіма учасниками своїх вкладів.

Зменшення статутного фонду при наявності заперечень кредиторів фірми не допускається.

Рішення фірми про зміну розміру статутного фонду набирає чинності з дня внесення змін до державного реєстру.

6.6. Статутний фонд фірми може поповнюватись за рахунок прибутку, отриманого фірмою від господарської діяльності, прийняття нових учасників, а якщо необхідно — за рахунок додаткових внесків учасників.

Додаткові внески засновників, спрямовані на збільшення статутного фонду, збільшують статутний фонд фірми лише після внесення відповідних змін до державного реєстру.

Учасники не мають відокремленого права на окремі об'єкти, що входять до складу майна фірми.

6.7. У фірмі створюється резервний фонд у розмірі 25 % статутного фонду. Резервний фонд створюється за рахунок щорічних відрахувань 5 % від чистого прибутку фірми.

Кошти фонду знаходяться у повному розпорядженні фірми. Можливі збитки фірми покриваються за рахунок резервного фонду. Якщо коштів резервного фонду буде недостатньо, учасники приймають рішення про джерела їх покриття.

6.8. Прибутком фірми після сплати податків та інших обов'язкових відрахувань згідно чинного законодавства самостійно розпоряджається фірма в особі Зборів учасників та уповноважених ними осіб.

Частина чистого прибутку від діяльності фірми розподіляється між учасниками пропорційно їх часткам в майні товариства в порядку та на умовах, передбачених рішенням Зборів учасників.

6.9. Фірмі можуть належати будівлі, споруди, машини, устаткування, транспортні засоби, цінні папери, інформація, наукові, конструкторські, технологічні розробки, інше майно та права на майно, у тому числі права на інтелектуальну власність.

6.10. Фірма має право укладати угоди на власний розсуд з юридичними особами та громадянами як в Україні, так і за кордоном.

### **7. Зовнішньоекономічна діяльність**

7.1. Фірма має право самостійно здійснювати зовнішньоекономічну діяльність з моменту її державної реєстрації як учасника зовнішньоекономічної діяльності, при умові, що вона не суперечить чинному законодавству та предмету діяльності фірми.

7.2. У випадках, передбачених чинним законодавством, фірма отримує ліцензії на здійснення окремих угод.

7.3. Валютна виручка фірми зараховується на її валютний рахунок після відрахувань прямих валютних витрат та обов'язкових відрахувань на користь держави за встановленими нормативами і використовується фірмою самостійно.

7.4. При здійсненні зовнішньоекономічної діяльності фірма користується повним обсягом прав суб'єкту зовнішньоекономічної діяльності та несе всі обов'язки відповідно до цього правового положення.

### **8. Управління фірмою**

8.1. Вищим органом управління фірмою є Збори учасників. Вони складаються із засновників або призначених ними представників. Представники учасників можуть бути постійними або призначатися на певний строк. Учасник має право у будь-який час замінити свого представника, сповістивши про це інших учасників.

8.2. Учасник має право передати свої повноваження на Зборах іншому учаснику або його представникові.

8.3. Збори учасників обирають голову Зборів на строк до 1 року.

8.4. Збори розпочинає голова фірми. Позачергові збори скликаються та проводяться головою фірми.

8.5. Збори можуть приймати рішення з будь-яких питань діяльності фірми. Виключною компетенцією зборів є:

— визначення основних напрямків діяльності фірми, затвердження її планів та звітів про виконання;

- зміна та доповнення Статуту фірми;
- утворення, реорганізація та ліквідація дочірніх підприємств, філій та представництв, затвердження статутів та положень про них;
- прийняття рішення про припинення діяльності фірми, призначення ліквідаційної комісії, затвердження ліквідаційного балансу;
- прийняття та виключення учасника з фірми;
- визначення внутрішньої структури фірми;
- затвердження угод на суму більше як \_\_\_\_\_ гривень;
- вирішення питання про придбання фірмою частки учасника;
- обрання та відкликання членів дирекції, ревізійної комісії;
- затвердження річних результатів діяльності фірми чи її дочірніх підприємств, затвердження звітів ревізійної комісії, порядку розподілу прибутку, визначення порядку покриття збитків;
- винесення рішення про притягнення до майнової відповідальності службових осіб фірми;
- визначення умов оплати праці службових осіб фірми та його дочірніх підприємств, філій та представництв.

3 питань, зазначених у пп. 1—5 рішення приймається одностайно, з решти питань — простою більшістю голосів.

8.6. Збори учасників можуть передати на вирішення дирекції окремі питання, крім тих, що входять у виняткову компетенцію Зборів.

8.7. Збори вважаються повноважними, якщо на них присутні учасники, що володіють у сукупності більш як 60 відсотками голосів (з розрахунку один голос — \_\_\_\_\_ гривень).

8.8. Збори учасників фірми скликаються не менше 4 разів на рік.

8.9. Учасники фірми, які володіють у сукупності більше ніж 20 відсотками голосів, мають право вимагати скликання позачергових зборів в будь-який час і з будь-якого приводу. Якщо протягом 25 днів голова фірми не виконав зазначеної вимоги, то вони мають право самі скликати збори учасників.

8.10. Збори учасників можуть приймати рішення тільки по тих питаннях, які включені до порядку денного, який повинен бути розісланий учасникам не менше ніж за 15 днів до початку зборів.

8.11. Управління поточною діяльністю фірми здійснюється виконавчим органом — дирекцією. Дирекцію очолює генеральний директор.

8.12. Генеральний директор призначається Зборами учасників на 3 роки з правом продовження повноважень на новий період за пропозицією учасників. З генеральним директором укладається трудовий договір (контракт).

8.13. Апарат фірми формує генеральний директор.

8.14. Дирекція вирішує всі питання діяльності фірми, крім тих, які відносяться до виключної компетенції зборів учасників.

8.15. Дирекція підвітна зборам учасників, несе перед ними відповідальність за виконання їх рішень.

8.16. Генеральний директор має право без довіреності виконувати дії від імені фірми. За рішенням учасників цим правом можуть бути наділені інші члени дирекції.

8.17. Генеральний директор не може бути одночасно головою зборів учасників фірми.

8.18. Контроль за фінансовою і господарською діяльністю дирекції фірми здійснюється ревізійною комісією. Голова та члени ревізійної комісії призначаються Зборами учасників фірми з їх числа в кількості трьох осіб.

8.19. Фірма проводить ревізію своєї господарської діяльності не менше одного разу на рік.

8.20. Здійснення позачергових ревізій господарської діяльності проводиться ревізійною комісією за вимогою учасників або за власною ініціативою.

8.21. Ревізійна комісія складає висновок по річних звітах та балансах. Без висновку ревізійної комісії Збори учасників фірми не мають права затверджувати баланс фірми.

8.22. Ревізійна комісія має право ставити питання про скликання позачергових Зборів учасників, якщо виникла загроза суттєвим інтересам товариства або виявлені зловживання службовими особами фірми.

8.23. Перевірка діяльності дирекції фірми проводиться ревізійною комісією за дорученням Зборів, з власної ініціативи або за вимогою учасників фірми. Ревізійна комісія може вимагати від посадових осіб фірми подання усіх необхідних матеріалів, бухгалтерських або інших документів та особистих пояснень.

## **9. Припинення діяльності фірми та її реорганізація**

9.1. Припинення діяльності здійснюється у формі ліквідації або реорганізації фірми, яке відбувається за рішенням учасників або за рішенням суду.

9.2. Фірма ліквідується у випадках:

— визнання її банкрутом;

— якщо прийнято рішення про заборону діяльності фірми через невиконання умов, встановлених законодавством, і в передбачений рішенням строк не забезпечене дотримання цих умов або не змінений вид діяльності;

— за іншими підставами, передбаченими законодавчими актами України;

— збиткової діяльності фірми.

9.3. Ліквідація фірми провадиться призначеною ініціатором ліквідації ліквідаційною комісією в порядку, встановленому чинним законодавством.

## **10. Внесення змін та доповнень до Статуту**

10.1. Внесення змін та доповнень до Статуту провадиться за рішенням учасників фірми та реєструється у виконкомі місцевої Ради народних депутатів.

РЕЄСТРАЦІЙНА КАРТКА  
НА ВНЕСЕННЯ ДО РЕЄСТРУ СУБ'ЄКТІВ ПІДПРИЄМНИЦЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ

1. Ідентифікаційний код/номер			
2. Повне найменування українською мовою (назва фірми, ПІБ — аудитора — суб'єкта підприємницької діяльності)			
3. Поштовий індекс			
4. Відділення зв'язку			
5. Область Район Місто (село) Район міста			
6. Вулиця Будинок Корпус Квартира			
7. Телефон / факс			
8. Форма власності: приватна, колективна, змішана			
9. Організаційно-правова форма			
10. Дата початку аудиторської діяльності (дата отримання першої ліцензії або Свідоцтва)			
11. Кількість підрозділів: відділень _____, філій _____, представництв _____, дочірніх підприємств _____			
12. Назва посади, ПІБ керівника			
13. Кількість працівників усього _____ у т.ч. сертифікованих аудиторів _____ номери сертифікатів серії «А» _____, серії «Б» _____ (зазначають номери сертифікатів сертифікованих аудиторів)			
14. Найменування органу, який провів державну реєстрацію (перереєстрацію)			
15. Дата державної реєстрації			
16. Номер рішення про державну реєстрацію			
17. Співзасновники			
Найменування юридичної особи або прізвище та ініціали фізичної особи	Адреса фактичного місцезнаходження	Ідентифікаційний код / номер	Номер сертифіката і дата видачі
			Частка в статутно-му капіталі, %

Аудиторська фірма (аудитор) зобов'язується здійснювати аудиторську діяльність відповідно до вимог чинного законодавства України, Національних нормативів аудиту та Кодексу професійної етики аудиторів України.

М.П.

Картку заповнив \_\_\_\_\_  
(керівник) підпис прізвище та ініціали телефон \_\_\_\_\_



**ЗАЯВА**  
**про внесення до Реєстру суб'єктів аудиторської діяльності**  
**АУДИТОРСЬКІЙ ПАЛАТІ УКРАЇНИ**

**Іваненко Володимира Петрович**

(прізвище, ім'я, по батькові директора фірми)  
 серія «А» № 001005

(Серія та № сертифіката)

**ЗАЯВА**

Попередньо легалізованого суб'єкта аудиторської діяльності — аудиторської фірми

Прошу внести до Реєстру суб'єктів аудиторської діяльності

ТОВ «Аудит», код 00814462

(назва аудиторської фірми, ідентифікаційний код)

Україна, 03043, м. Київ, проспект Голосіївський, 57, тел 256-21-21, факс 256-21-22

Адреса (місця розташування з поштовим індексом, телефон, факс)

Державна податкова районна інспекція  
 спеція Голосіївська районна податкова інспекція

(назва, адреса)

Засновник фірми (учасники, акціонери) з числа сертифікованих аудиторів:

*Ицук В.С.* серт. серії «А» № 001005, частка в статутному капіталі — 45 %;

*Ицук В. Т.* серт. серії «Б» № 000808, частка — 25 %

(прізвище, ім'я по батькові, відомості про сертифікат, частка в статутному капіталі фірми, %)

Відомості про філії, відділення, представництва фірми

*немає*

Кількість аудиторів

*вісім*

До заяви додаються:

1. Реєстраційна картка.
2. Звіт про аудиторську діяльність за 9 місяців 200\_ р. за затвердженою АПУ формою.
3. Відгук РВ АПУ (РВ САУ) на подані документи,
4. Документ про оплату за включення до Реєстру.

Аудиторська фірма зобов'язується здійснювати аудиторську діяльність відповідно до вимог чинного законодавства України, рішення Аудиторської палати України, Міжнародних стандартів аудиту, надання впривнесності та етики

**М.П.**

«05» грудня 200\_ р. \_\_\_\_\_  
(*особистий підпис керівника*)

Дата і номер реєстрації заяви «06» грудня 200\_ р. № 197

Від Секретаріату АПУ заяву прийняв \_\_\_\_\_ 0  
*підпис*

Умовні реквізити Аудиторської палати України: код ОКПО 00059972, р/р 260002000003435 у Голосіївському відділенні УСБ м. Києва, МФО 42208904107, м. Київ, вул. Підгірна, 1, оф. 12, тел/факс (044)211-54-65;  
E-mail: aru@iprsg.kiev.ua

ПРИМІТКА: Форма заяви однакова для всіх суб'єктів аудиторської діяльності, різняться додатки до заяви.

## ФІНАНСОВА ТА ТЕХНІЧНА ПРОПОЗИЦІЇ

Кому \_\_\_\_\_ м. \_\_\_\_\_

адресат «\_\_» \_\_\_\_\_ 200\_р

Шановні панове

Ми, ті, що підписали цей документ, пропонуємо Вам наші послуги у здійсненні аудиторської перевірки \_\_\_\_\_

*(назва звітності, проекту чи іншого об'єкта аудиту)*

за період з «\_\_» \_\_\_\_\_ 200\_р. до «\_\_» \_\_\_\_\_ 200\_р. відповідно до Вашого запиту від «\_\_» \_\_\_\_\_ 200\_р. та нашої пропозиції. З цим листом ми надсилаємо Вам нашу пропозицію, яка складається з двох частин — технічної та фінансової. Остання міститься в окремому запечатаному конверті.

Якщо будемо вести подальші переговори під час дії пропозиції, тобто до «\_\_» \_\_\_\_\_ 200\_р., то можна розглянути кадрові питання. Дана пропозиція не є обов'язковою для виконання і може бути змінена і доповнена під час переговорів.

Ми усвідомлюємо, що не кожна пропозиція буде прийнята.

З повагою,  
керівник аудиторської фірми

---

*(назва аудиторської фірми, посада, прізвище, ініціали) підпис*

Адреса \_\_\_\_\_

**ЛИСТ-ПІДПРИЄМСТВА — КЛІЄНТА  
З ПРОПОЗИЦІЄЮ ПРО ПРОВЕДЕННЯ АУДИТУ**

(Фірмовий бланк підприємства)

№ \_\_\_\_\_  
«\_\_\_» \_\_\_\_\_ 200\_\_ р.                      Директору аудиторської фірми \_\_\_\_\_

Прощу Вашої згоди на проведення аудиторської перевірки фінансової звітності \_\_\_\_\_  
(назва підприємства-клієнта)

за період з «\_\_\_» \_\_\_\_\_ 200\_\_ р. до «\_\_\_» \_\_\_\_\_ 200\_\_ р.  
з метою визначення її достовірності і повноти в усіх суттєвих аспектах.

З повагою,  
керівник підприємства

\_\_\_\_\_ (назва, прізвище, ініціали) \_\_\_\_\_ (підпис)

Адреса \_\_\_\_\_

ЗРАЗОК ЛИСТА-ЗОБОВ'ЯЗАННЯ НА ЗГОДУ  
ПРО ПРОВЕДЕННЯ АУДИТУ

(Бланк чи кутовий штамп Раді директорів аудиторської організації) (найменування економічного суб'єкта)

*Вихідний № (...)*  
*дата підписання*

Цим офіційно підтверджуємо прийняття Вашої пропозиції щодо проведення аудиторської перевірки фінансової звітності (найменування економічного суб'єкта). Як директор вищеназваної організації Ви несе-те відповідальність за ведення відповідних облікових реєстрів і підго-товку фінансової звітності, яка дає правдиву та об'єктивну інформацію відповідно до Закону України від 16 липня 1999 р. № 996-ХІV «Про бу-хгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» та національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку. Бажано отримати пись-мове підтвердження, що всі операції організації правильно відображені в облікових реєстрах і наш аудиторський звіт буде базуватись на цьому підтвердженні. Відповідальність за попередження і виявлення пору-шень норм і шахрайства покладена на Вас. Але хоч ми передбачаємо наявність помилок, які базуються на шахрайстві і порушенні норм, ми не шукаємо їх спеціально.

Наш аудит буде проводитись згідно з чинними законодавчими та нормативними актами, які регулюють аудиторську діяльність в Україні: Законом України «Про аудиторську діяльність» та Міжнародними стан-дартами аудиту, Відповідно до діючих положень і норм аудиту пере-вірці будуть піддані бухгалтерський баланс, звіт про фінансові резуль-тати, додатки до балансу, реєстри бухгалтерського обліку та окремі первинні документи за період, за який проводиться аудит. Метою ауди-ту є висловлення думки аудиторської організації щодо достовірності фінансової звітності (найменування економічного суб'єкта за звітний рік чи інший звітний період) у всіх суттєвих аспектах. У ході аудиту буде також перевірена діяльність (дається перелік філіалів, підрозділів і дочірніх підприємств економічного суб'єкта, які підлягають аудиту). Щоб висловити об'єктивну думку нам необхідно з'ясувати такі питання і зробити звіт за кожним з них, якщо виникнуть сумніви:

а) чи правильно велись (найменування економічного суб'єкта) облі-кові реєстри і чи відповідають звіти філіалів, які ми не відвідували, да-ним нашого аудиту;

б) чи дійсно баланс (найменування економічного суб'єкта) та звіт про фінансові результати збігаються з обліковими реєстрами і декларацією про доходи;

в) чи дійсно ми отримали повну інформацію і пояснення, необхідні для аудиту;

г) чи збігається інформація у звітах керівництва з фінансовою звітністю, що підлягає аудиту.

Крім того, існують питання, які ми можливо розглянемо у нашому звіті. Наприклад там, де фінансова звітність не дає повного уявлення про операції і винагороди керівництва, від нас вимагається відобразити ці питання у звіті.

Для обґрунтування своїх висновків ми використовуємо ряд тестів і процедур перевірки достовірності і достатності облікової інформації та стану внутрішнього контролю, в реалізації яких розраховуємо на допомогу робітників Вашої організації. Процес аудиту буде включати всі перевірки власності, зобов'язань, вартості активів і пасивів, які ми вважаємо за потрібне провести. Ми повинні повністю вивчити облікову систему, щоб з'ясувати, чи може вона бути базою для підготовки фінансової звітності, і встановити, чи дійсно ведуться правильні записи в облікових реєстрах. Ми чекаємо, що нам буде надана повна інформація, із якої ми зможемо зробити чіткі висновки. Суть і набір наших тестів будуть змінюватися залежно від попередньої оцінки системи обліку і контролю (найменування економічного суб'єкта). Ми вкажемо Вам на всі більш або менш важливі недоліки, знайдені в структурі (найменування економічного суб'єкта) на яких, на нашу думку, необхідно зосередити вашу увагу.

Для проведення аудиторської перевірки Ви повинні надати нам бухгалтерську документацію, комп'ютерні бази даних та іншу необхідну інформацію, включаючи протоколи зборів акціонерів і ради директорів. Вашим обов'язком також є надсилання на адресу дебіторів і кредиторів листів щодо підтвердження (не підтвердження) ними відповідної заборгованості за представленим нами переліком.

Для здійснення звичайних аудиторських процедур ми можемо попросити підтвердити ті усні репрезентації, які ми отримали від Вас під час аудиту. Ми також уповноважені отримувати повідомлення про всі наради організації і відвідувати їх. Зважаючи на великий обсяг належних аудиту документів, вибіркового характеру тестів та інших властивих аудиту обмежень, є певний ризик невиявлення окремих помилок і неточностей. Ми зробимо все, щоб звести цей ризик до розумного мінімуму, але (як це загально-прийнято в аудиті) гарантувати абсолютну точність висновків не можемо. Про виявлені відхилення в бухгалтерському обліку і звітності від встановленого порядку, як і про виявлені нами факти навмисних викривлень бухгалтерської звітності, Ви будете поінформовані нашим письмовим звітом.

Ми будемо нести відповідальність за надані послуги в порядку, визначеному чинним законодавством про аудиторську діяльність і дого-

вором на проведення аудиту. Ми беремо на себе зобов'язання з дотримання комерційної таємниці Вашої організації. Розраховуємо, що на наших співробітників не буде здійснюватись тиск у будь-якій формі з метою зміни нашої думки щодо достовірності Вашої фінансової звітності. Порушення цієї умови згідно з нормативами аудиту є основою для дострокового припинення нами договору на проведення аудиту.

**II. (В умовах проведення ініціативного аудиту.)** Ми готові:

— підготувати фінансову звітність на основі первинних документів і облікових реєстрів;

— розслідувати факти порушення норм і шахрайства при отриманні відповідних інструкцій.

— послуги з обчислення податків.

Ми можемо підготувати для кожного облікового періоду викладки з кожного податку (на замовлення) відповідно до існуючих пільг, після Вашого схвалення ці розрахунки будуть направлені податковій інспекції у вигляді офіційних податкових декларацій організації. Проти неправильних розрахунків податків ми поставимо помітки. Де необхідно, ми зробимо обґрунтовані відстрочки суперечливого платежу з податків і порадимо найбільш відповідні платежі в рахунок необхідної суми. Ви несете відповідальність за всі звіти, особливо за податкові декларації, звіти про попередньо сплачені податки. Ми можемо надати Вам рекомендації щодо витрат зі сплати податків майбутніх господарських операцій, а також з інших питань, з якими Ви до нас звернетесь: податок на прибуток, податок на додану вартість, національне страхування, земельний податок, податок на переведення капіталу тощо.

### **III. Гонорари**

Наші гонорари розраховані з урахуванням часу на аудит Вашої організації нашим персоналом і враховують рівень підготовки, відповідальність і досвід працівників. Якщо не буде заперечень, наші гонорари будуть розраховані окремо для кожного виду робіт, зазначених вище, і будуть сплачені у зручні для сторін строки та отримані нами особисто.

### **IV. Згода з умов проведення аудиту**

Просимо Вас підписати та повернути прикладену копію цього листа із вказівкою її відповідності Вашому розумінню угоди на проведення аудиту достовірності фінансової звітності. Ми просимо також письмово сповістити нас, що вони Вас не влаштовують, якщо у Вас склалось інше розуміння умов виконання роботи.

*Керівник аудиторської організації (ПБ, посада, дата).*

З умовами проведення аудиторської перевірки достовірності фінансової звітності згідний

*Керівник виконавчого органу економічного суб'єкта  
(ПБ, посада, дата)*

## ДОГОВІР про надання аудиторських послуг

Місце укладання

Дата \_\_\_\_\_

Аудиторська фірма (*найменування аудиторської організації*), що іменується далі «Виконавець», в особі Генерального директора (*прізвище, ім'я, по батькові відповідальної особи*), що діє на основі Статуту, з одного боку, і (*найменування економічного суб'єкта*), що іменується далі «Замовник», в особі Генерального директора (*прізвище, ім'я, по батькові відповідальної особи*), що діє на основі (*документ, який вказує повноваження*), з другого боку, уклали цей договір про таке:

### 1. Мета договору

Мета цього договору — визначити основу, на якій ми повинні діяти як аудитори компанії (її філіалів), визначити права та обов'язки вашої компанії і нашої.

### 2. Предмет договору

2.1. Замовник доручає, а виконавець виконує роботи:

2.1.1. Проведення аудиторської перевірки фінансової звітності Замовника за період з (*дата початку звітного періоду*) по (*звітна дата*) і складання аудиторського висновку про достовірність цієї звітності, а також письмової інформації (звіту) аудитора керівництву економічного суб'єкта за результатами проведення аудиту.

2.1.2. Надання супутніх аудиту послуг (*перелік послуг*) і документальне оформлення їх результатів.

### 3. Права та обов'язки Виконавця

3.1. Проводити аудит фінансової звітності Замовника, керуючись Законом України «Про аудиторську перевірку» та Міжнародними стандартами аудиту.

3.2. Самостійно визначати форми і методи аудиторської перевірки, виходячи з вимог нормативних актів України, а також конкретних умов договору із Замовником.



3.3. Має право перевіряти в повному обсязі документацію про фінансово-господарську діяльність, наявність коштів, цінних паперів, матеріальних цінностей, одержувати роз'яснення з питань, що виникли в ході аудиту, і додаткові відомості, необхідні для аудиторської перевірки.

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

3.5. Має право одержувати за письмовим запитом необхідну для здійснення аудиторської перевірки інформацію від третіх осіб;

3.6. Має право залучати до участі у виконанні робіт, передбачених у договорі, додаткових аудиторів (спеціалістів), сторонніх консультантів чи експертів за згодою Замовника.

3.7. Має право відмовитись від проведення аудиторської перевірки чи від висловлення своєї думки щодо достовірності фінансової звітності в аудиторському висновку у разі неподання Замовником необхідної інформації.

3.8. Зобов'язаний кваліфіковано проводити аудиторську перевірку, а також надавати інші аудиторські послуги.

3.9. Інформувати Замовника про виявлені в ході проведення аудиту недоліки у веденні бухгалтерського обліку і звітності, організації і функціонуванні внутрішнього контролю.

3.10. Зобов'язаний забезпечити схоронність документів, одержаних і складених у ході аудиторської перевірки, і не розголошувати їх зміст без згоди власника (керівника) Замовника, за винятком випадків передбачених законодавчими актами України, незалежно від продовження чи припинення відносин з Замовником і без обмеження строком давності.

3.11. Підготувати аудиторський висновок і письмову інформацію (звіт) аудитора за результатами проведення аудиту, а також акт здавання-приймання виконаних робіт протягом трьох днів з моменту завершення робіт.

3.12. Передати керівнику чи уповноваженій особі Замовника один примірник письмової інформації (звіту) аудитора керівництву економічного суб'єкта, що перевіряється, за результатами проведення аудиту.

3.13. Передати Замовнику аудиторський висновок тільки після офіційного одержання у повному обсязі складеної і підписаної фінансової звітності Замовника.

#### **4. Права та обов'язки Замовника**

4.1. Має право одержувати від Виконавця інформацію про вимоги законодавства щодо проведення аудиту, у тому числі про підстави для зауважень і висновків, зроблених аудитором.

4.2. Має право звернутися з відповідною заявою в орган, який видав Виконавцю свідоцтво на здійснення аудиторської діяльності, для перевірки якості аудиторського висновку.

4.3. Зобов'язаний створювати Виконавцю умови для своєчасного і повного проведення аудиторської перевірки, надавати всю документацію, необхідну для її проведення, давати за запитом Виконавця роз'яснення і пояснення в усній і письмовій формі.

4.4. Нести відповідальність за повноту і достовірність наданих для роботи документів, щодо предмету перевірки і знаходяться як у Замовника, так і у третіх осіб.

4.5. Не може здійснювати будь-які дії з метою обмеження кола питань, які підлягають з'ясуванню при проведенні аудиторської перевірки чи наданні супутніх аудиту послуг.

4.6. Не може чинити тиск на Виконавця під час проведення ним робіт, а також з метою зміни його думки щодо достовірності фінансової звітності.

4.7. Затвердити звіт Виконавця і підписати акт здавання-приймання виконаних робіт або подати обґрунтовану відмову від затвердження згідно з п... цього договору протягом трьох днів з моменту подання Виконавцем звіту.

4.9. Своєчасно (згідно з цим договором) здійснювати розрахунки з Виконавцем.

## **5. Строки виконання робіт**

Роботи, передбачені цим договором, мають бути виконані в період з» » \_\_\_\_\_ 200\_\_ р. по « »» \_\_\_\_\_ 200\_\_ р.

## **6. Вартість аудиторських послуг і порядок розрахунків**

6.1. Вартість аудиторських послуг визначається сторонами до початку робіт.

6.2. Вартість аудиторських послуг згідно з цим договором становить (сума цифрами і прописом), у тому числі ПДВ ( ).

6.3. Оплата здійснюється у національній валюті України.

6.4. Оплату аудиторських послуг Замовник здійснює на основі рахунку, який виписує Виконавець.

6.5. Оплата робіт проводиться в такому порядку: ( ) % вартості робіт. Замовник перераховує на розрахунковий рахунок Виконавця протягом трьох днів з дати початку робіт, ( ) % вартості робіт Замовник перераховує на розрахунковий рахунок Виконавця — протягом трьох днів після підписання акту приймання і здавання робіт.

6.6. У разі невиконання Замовником зобов'язань щодо оплати Замовник сплачує Виконавцю пеню у розмірі ( ) % суми платежу.

6.7. У разі прострочення виконання робіт з вини Виконавця Виконавець сплачує Замовнику штраф у розмірі ( ) % суми договору за кожний день прострочення.

## 7. Відповідальність сторін. Порядок вирішення спорів

7.1. Повну відповідальність за додержання порядку ведення бухгалтерського обліку, своєчасне і повне подання фінансової звітності, бухгалтерської звітності користувачам і аудиторам несе Замовник.

7.2. У разі, якщо в процесі виконання аудиторських робіт Замовник не забезпечить надання необхідних аудитору документів або пояснень, або бухгалтерський облік у Замовника перебуває у стані, що потребує відновлення, Виконавець має право призупинити виконання робіт без відшкодування перерахованих в авансовому порядку сум.

7.3. Виконавець має право в односторонньому порядку перенести строк виконання робіт згідно з цим договором у разі невиконання Замовником своїх зобов'язань відповідно до пп. 4.3 і 4.9 цього договору з повідомленням Замовника.

7.4. Якщо на думку Замовника виконана робота не відповідає встановленим вимогам, то протягом трьох днів після надання Виконавцем результатів роботи Замовник повинен подати вмотивовану відмову від прийняття робіт у формі проекту одностороннього акта.

Якщо в установленний строк Виконавець не одержить підписаний акт здавання-приймання або вмотивовану відмову, роботу вважають прийнятою з виконанням усіх умов договору. Акт без підпису Замовника може бути поданий до оплати за умов наявності запису «Зауваження від Замовника в установленний строк не надійшли».

7.5. У разі виникнення спорів сторони вживуть усіх заходів для їх вирішення шляхом переговорів.

7.6. У тому разі, якщо згода не буде досягнута шляхом переговорів, усі спори, розбіжності і конфлікти, що виникли у зв'язку з виконанням цього договору, а також у разі його порушення чи розірвання, будуть вирішуватись судом (*вказівка конкретного судового органу*),

7.7. За невиконання зобов'язань за цим договором Замовник і Виконавець несуть майнову відповідальність відповідно до чинного законодавства та умов цього договору.

## 8. Конфіденційність

8.1. Обсяг інформації, що не підлягає розголошенню, визначається Замовником і узгоджується з Виконавцем окремим додатком до договору.

8.2. Сторони зобов'язуються зберігати сувору конфіденційність інформації, одержаної під час виконання цього договору, і вжити всіх можливих заходів, щоб запобігти її розголошенню.

8.3. Передача конфіденційної інформації третім особам, публікація чи інше розголошення такої інформації може здійснюватись тільки з письмової згоди другої сторони, незалежно від причини припинення дії цього договору.

## 9. Прикінцеві положення

9.1. Всі доповнення і зміни до цього договору дійсні тільки в тому разі, якщо вони оформлені письмово і підписані уповноваженими на це особами.

9.2. Цей договір набирає чинності з дня його підписання. Цей договір підписаний (*дата*) у двох примірниках, по одному для кожної зі сторін. Місце виконання угоди (.....).

## 10. Строк дії договору

10.1. Строк дії договору (строк).

10.2. Договір можна розірвати за бажанням однієї зі сторін з письмовим повідомленням другої сторони за 15 днів до дати розірвання.

### Реквізити сторін:

#### **Виконавець:**

*(Юридична адреса, банківські реквізити, індивідуальний номер платника податків, статистичні коди, номер свідоцтва на ведення аудиторської діяльності і дата її видачі, найменування органу, що видав свідоцтво Виконавцю)*

#### **Замовник:**

*(Юридична адреса, банківські реквізити, індивідуальний номер платника податків, статистичні коди)*

**Виконавець: Замовник:***(підпис, прізвище, ініціали (підпис, прізвище, ініціали відповідальної особи) відповідальної особи)*

## ВИДИ ДОГОВОРІВ З АУДИТОРСЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ \*

Договір	
На аудит	Угода між аудитором і замовником щодо перевірки достовірності та повноти звітності, складеної суб'єктом господарювання з наданням аудиторського висновку
На експрес-перевірку	Угода на оперативне вивчення протягом чітко обумовленого часу певного питання адміністрації підприємства з наданням консультації замовнику або письмового висновку.
На надання консультаційних послуг	Предбачає надання відповідей на конкретні питання адміністрації підприємства. Предметом консультування є вирішення питань з відповідною регламентацією нормативними актами
На бухгалтерське обслуговування	Угода, за якою аудиторська фірма бере на себе виконання облікових функцій замовника
На одноразову консультацію	Предмет договору — відповідь аудитором на конкретне запитання у визначений термін в усній або письмовій формі
На абонентське обслуговування	Предбачає довгострокову взаємодію аудитора та замовника з приводу постійного надання допомоги у визначений період. Взаємодія відбувається шляхом проведення нарад, семінарів, індивідуальних консультацій, занять з обліковим персоналом замовника

\* Джерело: Ватуля І. Д., Канцедал Н. А., Пономаренко О. Г. Аудит : Практикум. — К.: Центр учбової літератури, 2007 — 304 с.

## АНКЕТА НОВОГО КЛІЄНТА

Аудиторська фірма \_\_\_\_\_  
Підприємство \_\_\_\_\_

1	Повна назва підприємства	
2	Ідентифікаційний код підприємства	
3	Юридична адреса	
4	Банківські реквізити	
5	Телефон	
6	Адреси електронні	
7	Керівник	
8	Головний бухгалтер	
9	Дата реєстрації	
10	Орган реєстрації	

11	Форма власності	
12	Організаційно-правова форма власності	
13	Дата початку функціонування	
14	Чисельність, чол.	
15	Види діяльності (із зазначенням коду зовнішньоекономічної діяльності)	
16	Система оподаткування (перелічити податки, що сплачуються)	
17	Органи державної податкової служби, в якому підприємство зареєстроване як платник податків	
18	Дата останньої перевірки органами Державної податкової служби та перевірений період	
19	Вид діяльності із зазначенням відповідних кодів	
20	Частка іноземних інвесторів у статутному капіталі	
21	Виручка від всіх видів реалізації за звітний рік	

22	Частка експортних операцій в загальному обсязі виручки	
23	Наявність структурних підрозділів, філіалів тощо із зазначенням їх фактичних адрес	
24	Підрозділи, які здійснюють ведення бухгалтерського обліку (кількість, найменування, чисельність працівників)	
25	Форму бухгалтерського обліку, ступінь його автоматизації, реєстри обліку	
26	Наявність підрозділів, (служб) внутрішнього контролю, його структура, чисельність працівників	
27	Наявність фінансових вкладень, їх структура (депозитні вклади, цінні папери, внески в статутні фонди інших підприємств)	
28	Наявність одержаних кредитів із зазначенням виду (довготермінові, короткострокові) та валюти одержання	
29	Дата останньої аудиторської перевірки із зазначенням аудиторської фірми	

Склав \_\_\_\_\_



## ПРОГРАМА АУДИТУ\*

Організація, що перевіряється  
 Період аудиту  
 Кількість людино-годин  
 Керівник аудиторської фірми  
 Склад аудиторської групи  
 Запланований аудиторський ризик  
 Запланована суттєвість

№ з/п	Перелік аудиторських процедур за розділами (етапами) аудиту	Період проведення процедур перевірки	Виконавець	Методи і прийоми перевірки	Аудиторські докази	Назва робочих доку- ментів аудитора	Контроль виконання	Примітки
1	2	3	4	5	6	7	8	9
1	Загальне ознайомлення з підприємством-клієнтом							
1.1	Вивчення установчих документів							
1.2	Проведення опитування та анкетування керівництва підприємства та головного бухгалтера							
1.3	Ознайомлення з організаційною структурою та системою управління підприємства							
1.4	Вивчення асортименту продукції (робіт), складу замовників та постачальників							

№ з/п	Перелік аудиторських процедур за розділами (етапами) аудиту	Період проведення процедури перевірки	Виконавець	Методи і прийоми перевірки	Аудиторські докази	Назва робочих документів аудитора	Контроль виконання	Примітки
1	2	3	4	5	6	7	8	9
1.5	Організація бух. обліку на підприємстві							
1.6	Загальна оцінка фінансової звітності та її експрес-аналіз							
1.7	Дотримання облікової політики							
2	Аудит стану внутрішнього контролю та довіри до внутрішнього аудитора							
2.1	Розподіл функціональних обов'язків							
2.2	Відповідальна посадова особа за внутрішній контроль і її повноваження							
2.3	Вивчення документів внутрішнього аудиту							
3	Присутність під час проведення інвентаризації на підприємстві-клієнті та оцінка її результатів							
3.1	Інвентаризація основних засобів та нематеріальних активів							

3.2	Інвентаризація запасів матеріалів																			
3.3	Інвентаризація готової продукції																			
3.4	Інвентаризація розрахунків																			
3.5	Інвентаризація грошових коштів та цінних паперів																			
4	Аудит статутного капіталу підприємства																			
4.1	Визначення складу засновників підприємства та їх внесків до статутного капіталу																			
4.2	Контроль розрахунків засновників за внесками до статутного капіталу																			
4.3	Визначення правильності застосування рахунків бухгалтерського обліку для відображення операцій, пов'язаних зі зміною капіталу підприємства																			
4.4	Контроль правильності складання і наявності первинних облікових документів за операціями з капіталом																			
4.5	Перевірка правильності відображення капіталу у відповідних облікових регістрах																			
4.6	Перевірка повноти та своєчасності відображення в обліку змін статутного капіталу та їх законності																			
4.7	Перевірка правильності розрахунків з учасниками (виплати дивідендів)																			
4.8	Аудит «Звіту про власний капітал» і тотожності його даних балансу																			

№ з/п	Перелік аудиторських процедур за розділами (етапами) аудиту	Період проведення перевірки	Виконавець	Методи і прийоми перевірки	Аудиторські докази	Назва робочих документів аудитора	Контроль виконання	Примітки
1	2	3	4	5	6	7	8	9
5	Аудит операцій з обліку основних засобів та нематеріальних активів							
5.1	Аудит складу (видів) основних засобів, нематеріальних активів та їх визнання згідно з чинним законодавством (виходячи зі строку служби)							
5.2	Перевірка первинної документації з основних засобів та нематеріальних активів							
5.3	Контроль відображення основних засобів і нематеріальних активів на рахунках бухгалтерського обліку та в облікових регістрах, Головній книзі, балансі							
5.4	Перевірка правильності нарахування амортизації, правомірність застосування прискореної амортизації							
5.5	Перевірка аналітичного обліку основних засобів і закріплення їх за матеріально відповідальними особами							

5.6	Контроль правильності оприбуткування (надходження) основних засобів та нематеріальних активів																		
5.7	Контроль внутрішнього переміщення основних засобів																		
5.8	Правильність оцінки і переоцінки основних засобів і нематеріальних активів																		
5.9	Контроль правильності відображення витрат на точний та капітальний ремонт основних засобів, їх модернізацію																		
5.10	Перевірка правильності списання (ліквідації, продажу) основних засобів та нематеріальних активів, визначення фінансових результатів при цьому																		
5.11	Аудит орендованих основних засобів та їх відображення в обліку																		
5.12	Контроль правильності розрахунків з бюджетом за податком на додану вартість за операціями з основними засобами та нематеріальними активами																		
6	Аудит капітальних вкладень, довгострокових фінансових інвестицій та довгострокової дебіторської заборгованості																		
6.1	Перевірка первинних документів																		
6.2	Контроль правильності застосування рахунків бухгалтерського обліку, відображення в облікових регістрах і звітності																		

№ з/п	Перелік аудиторських процедур за розділами (етапами) аудиту	І період проведення процедури перевірки	Виконавець	Методи і прийоми перевірки	Аудиторські докази	Назва робочих документів аудитора	Контроль виконання	Примітки
1	2	3	4	5	6	7	8	9
6.3	Перевірка правильності оцінки капітальних вкладень, інвестицій і довгострокових зобов'язань							
6.4	Контроль дотримання принципів обережності та відповідності при веденні обліку капітальних вкладень, інвестицій і довгострокових зобов'язань							
6.5	Перевірка інвестицій, що обліковуються методом участі в капіталі							
7	Аудит операцій з виробничими запасами, напівфабрикатами, товарами та малоцінними швидкозношуваними предметами (МШП)							
7.1	Перевірка первинної документації							
7.2	Перевірка договорів про матеріальну відповідальність							
7.3	Вибіркова перевірка аналітичного обліку матеріальних цінностей та результатів їх інвентаризації							

7.4	Контроль відображення матеріальних цінностей в облікових регістрах та звітності (балансі)								
7.5	Перевірка оцінки матеріальних запасів та визначення їх фактичної собівартості при відпуску у виробництво чи реалізації на сторону								
7.6	Контроль списання МШП								
7.7	Контроль правильності обліку паливно-мастильних матеріалів								
7.8	Відображення в обліку недостач, надлишків, крадіжок та природного убування матеріальних цінностей								
7.9	Контроль правильності розрахунків за ПДВ за операціями з матеріальними цінностями								
8	Аудит операцій з обліку витрат на виробництво та реалізацію продукції								
8.1	Контроль формування витрат виробництва та реалізації продукції, віднесення їх до відповідного звітного періоду, відповідність чинному законодавству								
8.2	Перевірка правильності відображення витрат виробництва і реалізації продукції в облікових регістрах і звітності								
8.3	Контроль формування прямих витрат та витрат періоду								

№ з/п	Перелік аудиторських процедур за розділами (етапами) аудиту	Період проведення процедури	Виконавець	Методи і прийоми перевірки	Аудиторські докази	Назва робочих документів аудитора	Контроль виконання	Примітки
1	2	3	4	5	6	7	8	9
8.4	Перевірка калькулювання собівартості продукції, розподіл витрат між окремими видами продукції та послуг							
8.5	Перевірка «Звіту про фінансові результати» в частині формування витрат							
8.6	Оцінка незавершеного виробництва і відображення його у звітності							
9	Аудит грошових коштів							
9.1	Перевірка первинних документів за операціями з грошовими коштами							
9.2	Контроль відображення операцій з грошовими коштами на рахунках бухгалтерського обліку і в облікових регістрах							
9.2.1	Облік касових операцій в національній валюті							





Закінчення дод. 11

№ з/п	Перелік аудиторських процедур за розділами (етапами) аудиту	Період проведення перевірки	Виконавець	Методи і прийоми перевірки	Аудиторські докази	Назва робочих документів аудитора	Контроль виконання	Примітки
12.2.2	Облік довгострокових зобов'язань за їх видами							
12.3	Оцінка зобов'язань і відображення їх у звітності							
13	Аудит фінансових результатів							
13.1	Аудит формування фінансового результату (від операційної, неопераційної діяльності та надзвичайних подій)							
13.2	Аудит розподілу та використання прибутку підприємства							
13.3	Аудит «Звіту про фінансові результати»							
13.4	Аудит доходів майбутніх періодів							
14	Аудит звіту директора, голови правління та відповідності їх даним бухгалтерської звітності							
15	Аналіз фінансової звітності і визначення фінансового стану підприємства							
16	Складання аудиторського звіту та висновку за результатами аудиторської перевірки і передавання їх замовнику							
17	Передавання аудиторського досьє до архіву аудиторської фірми							

Керівник аудиторської фірми

(підпис) (дата)

Керівник аудиторської перевірки

(підпис) (дата)

**АНКЕТА-ТЕСТ ОЦІНКИ ВЛАСНОГО РИЗИКУ ПІДПРИЄМСТВА**

№ з/п	Питання (керівнику підприємства, аудитору)	Відповідь			Джерело інформації (зазначена маці аудитором)	Оцінка ризику (низький, середній, високий)	Примітки
		ТАК	НІ	Інший варіант			
1	2	3	4	5	6	7	8
1	Чи є підприємство новим клієнтом?						
2	За результатами попередньої аудиторської перевірки підприємство отримало позитивний аудиторський висновок?						
3	Чи знайомий аудитор детально із специфікою галузі, до якої належить підприємство-клієнт?						
4	Вплив зовнішніх факторів на рівень власного ризику:						
4.1	Чи зазнає підприємство суттєвих впливів з боку — конкурентів — зростання інфляції — зміни чинного законодавства — зміни курсів іноземних валют — галузевого чи загального спаду (зростання) виробництва — банківських та інших фінансових установ — інше (вказати)						
4.2	Чи залежить діяльність підприємства від обмеженого кола Постачальників?						

№ з/п	Питання (керівнику підприємства, аудитору)	Відповідь			Джерело інформації (зазначена аудитором)	Оцінка ризику (низький, середній, високий)	Примітки
		ТАК	НІ	Інший варіант			
1	2	3	4	5	6	7	8
4.3	Чи залежить діяльність підприємства від обмеженого кола Покупців?						
4.4	Чи є випадки банкрутства підприємств за останні два роки у галузі, до якої належить підприємство-клієнт?						
4.5	Чи отримує підприємство зовнішнє цільове фінансування?						
4.6	Чи спостерігаються останнім часом позитивні зміни в тенденції розвитку галузі?						
5	Вплив внутрішніх факторів на рівень власного ризику:						
5.1	Керівництво підприємством здійснюється однією особою?						
5.2	Чи приймаються важливі рішення щодо діяльності підприємства загальними зборами засновників?						
5.3	Досвід роботи керівництва — менше одного року — більше трьох років — більше п'яти років						
5.4	Чи має керівництво, в тому числі головний бухгалтер, вищу освіту?						
5.5	Чи існують на підприємстві ознаки його можливого банкрутства, спаду діяльності?						

5.6	Чи залучаються для фінансування діяльності банківські кредити—							
5.7	Чи може мати керівництво мотивацію для перекручення показників форм бухгалтерської звітності? Дайте пояснення							
5.8	Чи здійснювались незвичайні господарські операції у звітному періоді?							
5.9	Чи очікується найближчим часом зміна форми власності, керівництва, організаційної структури підприємства? Дати пояснення							
5.10	Чи своєчасно проводиться страхування майна підприємства?							
5.11	Чи впливає на успішність діяльності підприємства якість менеджменту?							
5.12	Чи існують на підприємстві вакантні посади?							
5.13	Чи задіяно у виробництві все технологічне обладнання?							
5.14	Чи часто змінюється — асортимент — технологія виробництва							
5.15	Чи існують на підприємстві проблеми — соціальні — побутові							
5.16	На підприємстві рівень заробітної плати нижчий, ніж середній по галузі?							

Висновок аудитора щодо узагальненої оцінки власного ризику підприємства-клієнта:  
Аудитор

(підпис)

Керівник групи аудиторів

(підпис)

Керівник аудиторської фірми

(підпис)

## ЗРАЗКИ РОБОЧИХ ДОКУМЕНТІВ АУДИТОРА

## ПФ-1 ЧЛЕНИ АУДИТОРСЬКОЇ ГРУПИ

Підприємство \_\_\_\_\_ Дата складання \_\_\_\_\_

Дана форма є факультативною. Її можна використовувати у випадках необхідності складання списку членів проектної групи для робочої документації аудиту. Якщо дана форма використовується, то слід включити до неї всіх спеціалістів, які виконують будь-яку частину аудиторської роботи

ПІБ	Посада в проєкті*	Стаж		Підпис працівника
		в аудиторській фірмі	загальний	

## БЮДЖЕТ РОБОЧОГО ЧАСУ\*

Підприємство \_\_\_\_\_ Дата складання \_\_\_\_\_

Показники	Загальна вартість	Ставка за годину	Всього, год.	Категорія аудиту										
Інформація попереднього року														
Бюджет поточного року:														
Партнер														
Менеджер														
Старший аудитор														
Штат I														
Штат II														
Заграти														
Обслуговуючий персонал														
Разом														
ПІБ, дата														
Інформація попереднього року														

\* Дана форма може використовуватись замість форм ПФ-5А і ПФ-5В для складання бюджету проєкту і перевірки фактичних затрат часу всього персоналу аудиторської фірми в одній формі. Кожний день всі працівники записують свої ПІБ та дату зліва, а час, затрачений на роботу на різних ділянках аудиту у відповідну колонку

Підприємство-клієнт  
Період перевірки  
Строк перевірки  
Номер та дата документа

Аудиторська фірма  
Ресстраційне свідоцтво  
Аудитор  
Серія, номер та дата видачі сертифіката

### КОНТРОЛЬ ЗАЛИШКІВ КОРОТКОСТРОКОВОЇ КРЕДИТОРСЬКОЇ ЗАБОРГОВАНОСТІ ПОСТАЧАЛЬНИКАМ

**Мета документа:** оцінити достовірність сальдо короткострокової кредиторської заборгованості у Балансі

№ з/п	Назва поставачалника	Дата виникнення заборгованості	Дані поточного обліку, грн	Дані Головної книги, грн	Дані Балансу, тис. грн	Підтверджені суми поставачальниками, грн	Виявлені помилки та спірні суми, грн	Примітки
1	2	3	4	5	6	7	8	9
1	ВАТ «Молокозавод»	02.04.2001	70 025 ₴	X	X	70 025	—	Сума підтверджена первинними документами
2	ЗАТ «М'ясокомбінат»	07.04.2001	12 000 ∅	X	X	-14 300	+23 10	Занижено суму заборгованості
	І т. д.	...	...	X	X	...	...	
Усього залишки короткострокової кредиторської заборгованості			250 800	240 800 ∅	240,8 ∅	250 800	+ 10 000	У балансі та Головній книзі занижено суму кредиторської заборгованості на 10 000 грн

Умовні позначення: ₴ — підтверджено первинними документами; ∅ — виявлено помилку.

Підготовлено аудитором

(підпис)








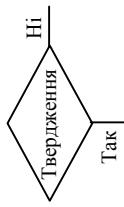
(дата)

Перевірено і схвалено менеджером (партнером)






(підпис)

(дата)

СИМВОЛИ ТА УМОВНІ ПОЗНАЧЕННЯ В РОБОЧИХ ДОКУМЕНТАХ АУДИТОРА\*

Вид символу (позначення)	Зображення символу (позначення)	Пояснення значення, в якому вживається символ (позначення)
1	2	3
Символьні	<p>                              або                                              або                                 </p>	<p>Пунктування в різних варіантах (процедура виконана, помилок не виявлено)</p> <p>Документ будь-якого виду; цифрою позначається номер копії</p> <p>Документи будь-якого виду</p> <p>Ручна процедура бухгалтерського обліку</p> <p>Ручна процедура контролю</p> <p>Вибір альтернативних рішень</p>
	<p>-----</p>	<p>Посилання на певну інформацію</p>



		Тимчасове вилучення інформації
		Бухгалтерська книга
	X	Операція, виконана за документом
		Занесення книги або документа у файли
		Помилка
		Зв'язок з іншою сторінкою
	_____	Потік документів або інформації
Буквені	С	Сума перевірена
	П	Перевірочний підрахунок виконано
	У/Г	Узгоджено з Головною книгою
	У/Б	Узгоджено з поточним балансом
	У/Ф	Узгоджено з фінансовими звітами
	Ф	Проведено фізичний огляд
	УП	Узгоджено зі звітністю попереднього періоду
	БВ	Звірено з банківською випискою
	КП	Коригувальна проводка
	Р/Д	Робочий документ
	Г/К	Головна книга
	ПА	Програма аудиту

Вид символу (позначення)	Зображення символу (позначення)	Пояснення значення, в якому вживається символ (позначення)
1	2	3
	ТОРЧ	Табель обліку робочого часу
	ПК	Підготовлено клієнтом
	НС	Не суттєво, щоб коригувати
	ВК	Внутрішній контроль
	Д	Досліджено
	П	Підтверджено
	ВД	Виправдовувальний, підтверджувальний документ
	У	Узгоджено з...
	Буквено-цифрові	ф. 1
ф. 2		Звіт про фінансові результати
ф. 3		Звіт про рух грошових коштів
ф. 4		Звіт про власний капітал
ф. 5		Примітки
РЮ-1		Робота виконана юристом
РЕ-2		Робота виконана експертом
РВА-3		Робота виконана внутрішнім аудитором
І т. д.		

Джерело: Петрик О. А. Аудит: методологія і організація. Монографія. — К.: КНЕУ, 2003. — 260 с.

ЗБРАЗОК БЕЗУМОВНО-ПОЗИТИВНОГО  
АУДИТОРСЬКОГО ВИСНОВКУ

**ВИСНОВОК НЕЗАЛЕЖНОГО АУДИТОРА**

*Раді директорів ВАТ «Пролісок»*

Ми здійснили аудиторську перевірку Балансу ВАТ «Пролісок» станом на 31 грудня 200хр., що додається, і звіту про фінансові результати та руху грошових коштів за рік, що закінчився на вказану дату. Відповідальність за цю фінансову звітність несе керівництво ВАТ «Пролісок». Нашим обов'язком є висловлення думки про цю фінансову звітність на основі аудиторської перевірки, що ми здійснили.

Ми здійснили аудиторську перевірку відповідно до Міжнародних стандартів аудиту. Ці стандарти зобов'язують нас планувати і здійснювати аудиторську перевірку таким чином, щоб забезпечити достатню впевненість щодо того, чи фінансова звітність не містить суттєвих викривлень.

Під час аудиторської перевірки проаналізовано принципи бухгалтерського обліку, які використовуються підприємством, а також здійснено оцінку загального подання фінансової звітності.

Ми вважаємо, що наша аудиторська перевірка забезпечує достатню основу для висловлення нашої думки.

На нашу думку, фінансова звітність **надає достовірну та об'єктивну картину** фінансового положення компанії станом на 31 грудня 200хр., результатів її господарчої діяльності і руху грошових коштів за рік, що закінчився на вказану дату відповідно до Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку.

15 березня 200хр.

Аудиторська фірма «Експерт»

м. Київ, Україна

ЗРАЗОК УМОВНО-ПОЗИТИВНОГО АУДИТОРСЬКОГО ВИСНОВКУ

**ВИСНОВОК НЕЗАЛЕЖНОГО АУДИТОРА**

*Раді директорів ВАТ «Пролісок»*

Ми здійснили аудиторську перевірку Балансу ВАТ «Пролісок» станом на 31 грудня 200хр., що додається, і звіту про фінансові результати та руху грошових коштів за рік, що закінчився на вказану дату. Відповідальність за цю фінансову звітність несе керівництво ВАТ «Пролісок». Нашим обов'язком є висловлення думки про цю фінансову звітність на основі аудиторської перевірки, що ми здійснили.

Ми здійснили аудиторську перевірку відповідно до Міжнародних стандартів аудиту. Ці стандарти зобов'язують нас планувати і здійснювати аудиторську перевірку так, щоб забезпечити достатню впевненість щодо того, чи фінансова звітність не містить суттєвих викривлень.

Під час аудиторської перевірки проаналізовано принципи бухгалтерського обліку, які використовуються підприємством, а також здійснено оцінку загального подання фінансової звітності. Ми вважаємо, що наша аудиторська перевірка забезпечує достатню основу для надання нашої думки.

Як було вказано в Примітці 2 до фінансової звітності, не передбачалося ніякого відображення амортизації у фінансових звітах, що, за нашою думкою, не відповідає МСБО. Відрахування на амортизацію за рік, що закінчився 31 грудня 200хр., має дорівнювати 100 000 грн, на основі прямолінійного методу з застосуванням 5 % річних для будівель та споруд та 20 % для обладнання. Відповідно, основні активи мають бути зменшені на суму накопиченої амортизації, що дорівнює 100 000 грн, нерозподілений прибуток має бути зменшений на 100 000 грн і, відповідно, збитки за рік повинні бути збільшені на 100 000 грн.

На нашу думку, **за винятком впливу**, що має попередній параграф на фінансову звітність, ця звітність **надає достовірну і об'єктивну картину** фінансового стану компанії на 31 грудня 200хр., результатів її господарчої

діяльності і руху грошових коштів за рік, що закінчився на вказану дату, відповідно до Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку.

15 березня 200хр.  
Аудиторська фірма «Експерт»  
м. Київ, Україна

## ЗРАЗОК НЕГАТИВНОГО АУДИТОРСЬКОГО ВИСНОВКУ

**ВИСНОВОК НЕЗАЛЕЖНОГО АУДИТОРА***Раді директорів ВАТ «Пролісок»*

Ми здійснили аудиторську перевірку Балансу ВАТ «Пролісок» станом на 31 грудня 200хр., що додається, і звіту про фінансові результати та рух грошових коштів за рік, що закінчився на вказану дату. Відповідальність за цю фінансову звітність несе керівництво компанії. Нашим обов'язком є надання думки про цю фінансову звітність на основі аудиторської перевірки, що ми здійснили.

Ми здійснили аудиторську перевірку відповідно до Міжнародних стандартів аудиту. Ці стандарти зобов'язують нас планувати і здійснювати аудиторську перевірку так, щоб забезпечити достатню впевненість щодо того, чи фінансова звітність не містить суттєвих викривлень. Під час аудиторської перевірки проаналізовано принципи бухгалтерського обліку, які використовуються підприємством, а також здійснено оцінку загального подання фінансової звітності. Ми вважаємо, що наша аудиторська перевірка забезпечує достатню основу для надання нашої думки.

Як обговорювалося у Примітці 6 до фінансової звітності, ВАТ «Пролісок» не нараховує податків на прибуток, які виникають внаслідок тимчасових різниць між фінансовим прибутком та прибутком, що підлягає оподаткуванню. Далі, підприємство використовує методи нарахування амортизації, які базуються на строку корисної служби основних засобів, який є помітно коротким і ніяк не обґрунтованим. МСБО вимагає, щоб відбувалося нарахування відстроченого податку, а амортизація основних засобів здійснювалася протягом строку їхньої оціненої корисної служби. Через відхилення від МСБО, зазначені вище, на 31 грудня 200хр. товарно-матеріальні запаси були завищені на \_\_ за рахунок включення до виробничих накладних витрат амортизації зверх суми, яка розраховується із строку корисної служби активів; накопичена амортизація становить \_\_ зверх суми, яка розраховується із строку корисної служби активів; розподілений податок на прибуток у розмірі \_\_ не було відображено, що призвело до збільшення нерозподіленого прибутку на \_\_. Для року, який закінчується 31 грудня 200хр., собівартість проданих товарів було збільшено на \_\_ через вплив обліку амортизації, про який згадувалося вище, не був нарахований відстрочений податок на прибуток у розмірі \_\_, що призвело до збільшення чистого прибутку на \_\_.

На нашу думку, через вплив випадків, які були обговорені у попередньому параграфі, фінансова звітність **не надає** достовірну і об'єктивну картину фінансового положення компанії станом на 31 грудня 200хр., або результатів її господарчої діяльності і руху грошових коштів за рік, що закінчився на вказану дату відповідно до Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку.

15 березня 200х р.

Аудиторська фірма «Експерт»

м. Київ, Україна

ЗРАЗОК ВІДМОВИ НАДАННЯ АУДИТОРСЬКОГО ВИСНОВКУ

**ВИСНОВОК НЕЗАЛЕЖНОГО АУДИТОРА**

*Раді директорів ВАТ «Пролісок»*

Ми підписали лист — зобов'язання на здійснення аудиторської перевірки ВАТ «Пролісок» станом на 31 грудня 200хр., що додається, і звіту про фінансові результати та рух грошових коштів за рік, що закінчився на вказану дату. Відповідальність за цю фінансову звітність несе керівництво компанії.

У Міжнародних стандартах аудиту вимагається, щоб ми планували та здійснювали аудиторську перевірку для отримання достатньої впевненості щодо того, чи фінансова звітність не містить суттєвих викривлень. Під час аудиторської перевірки проаналізовано принципи бухгалтерського обліку, які використовуються підприємством, а також здійснено оцінку загального подання фінансової звітності. Як зазначено в наступному параграфі, нам не вдалося здійснити аудиторську перевірку для отримання достатньої впевненості щодо того, чи фінансова звітність не містить суттєвих викривлень.

Ми не спостерігали за інвентаризацією запасів станом на 31 грудня 200хр., тому що вона відбулася до того, як ми отримали замовлення на аудит компанії. Через характер записів компанії ми не змогли застосувати інші аудиторські

процедури для перевірки кількості запасів. Запаси, відображені в наданому балансі, представляють приблизно 45 % всіх активів компанії станом на 31 грудня 200хр.

Внаслідок важливості проблеми, що обговорювалася в попередньому параграфі, **ми не надаємо висновку** про фінансову звітність.

15 березня 200хр.

Аудиторська фірма «Експерт»

м. Київ, Україна

НАВЧАЛЬНЕ ВИДАННЯ

Світлана Іванівна ДЕРЕВ'ЯНКО  
Світлана Олександрівна ОЛІЙНИК  
Наталія Петрівна КУЗИК  
Оксана Миколаївна ГАНЯЙЛО

# ОСНОВИ АУДИТУ

## Навчальний посібник

Керівник видавничих проектів – *Б. А. Сладкевич*  
Друкується в авторській редакції  
Дизайн обкладинки – *Б. В. Борисов*

Підписано до друку 17.06.2008. Формат 60x84 1/16.  
Друк офсетний. Гарнітура PetersburgС.  
Умовн. друк. арк. 20,5.  
Наклад 1000 прим.

Видавництво “Центр учбової літератури”  
вул. Електриків, 23  
м. Київ, 04176  
тел./факс 425-01-34, тел. 451-65-95, 425-04-47, 425-20-63  
8-800-501-68-00 (безкоштовно в межах України)  
e-mail: office@uabook.com  
сайт: WWW.CUL.COM.UA

**Свідоцтво ДК №2458 від 30.03.2006**